



Secrétariat

Distr.
LIMITÉE

ST/SG/AC.8/2003/L.11
16 décembre 2003

FRANÇAIS
Original: ANGLAIS

Groupe spécial d'experts de la coopération internationale
en matière fiscale
Onzième réunion
Genève, 15-19 décembre 2003

RAPPORT SUR LA RÉUNION DU 15 DÉCEMBRE 2003

1. Les travaux ont été ouverts par M. Abdel Hamid Bouab, Secrétaire du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, qui a souhaité la bienvenue aux membres du Groupe, aux observateurs et aux autres participants à cette onzième réunion. M. Bouab a passé en revue les travaux du Groupe d'experts, évoquant en particulier la publication du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement. Il a également évoqué les ateliers de formation en matière fiscale que le Groupe d'experts a organisés à Amsterdam (Pays-Bas) et à Beijing (Chine). La composition du Groupe s'était élargie au fil des ans: le Groupe comptait à présent 25 membres, dont un tiers issu des principaux pays exportateurs et deux tiers issus de pays en développement et de pays en transition. M. Bouab a soumis, pour approbation, les points inscrits à l'ordre du jour de la réunion et présenté les nouveaux membres du Comité spécial d'experts.

2. Dans ses observations liminaires, M. Antonio Hugo Figueroa, Président du Groupe d'experts, a fait observer que les conventions fiscales types se fondaient sur des principes déjà anciens et qu'il était donc difficile de se servir de ces modèles dans le contexte économique actuel. Il a insisté sur la nécessité de moderniser les régimes fiscaux. L'objectif de la réunion était, grâce à des débats fructueux, d'améliorer les modèles de conventions fiscales des Nations Unies et les instruments connexes.

Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales et Protocole relatif aux procédures d'assistance mutuelle

3. Le document ST/SG/AC.8/2003/L.2, intitulé «Entraide en matière de recouvrement de créances fiscales et Protocole relatif aux procédures d'assistance mutuelle» a été présenté aux participants à la réunion. Les accords et mécanismes d'entraide en matière fiscale mis en place par l'ONU, l'OCDE et l'UE ont été passés en revue. Un autre document (ST/SG/AC.8/2003/CRP.2), intitulé «L'assistance internationale au recouvrement des créances fiscales», a également été présenté.

4. La question centrale qui se posait était de savoir s'il convenait d'adopter une disposition analogue à l'article 27 du Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune de l'OCDE. Il a aussi été proposé d'adopter un article consacré à la notification. On s'est

demandé par ailleurs s'il convenait que les pays développés offrent des incitations aux pays en développement pour les défrayer des coûts qu'ils encourent en concluant des accords d'entraide.

5. Dans les conventions fiscales, la question de l'entraide en matière fiscale était généralement traitée à l'article consacré à l'échange d'informations. C'est notamment le cas des modèles de conventions fiscales des Nations Unies et de l'OCDE. Pour faire le point de la question de l'entraide en matière fiscale, il convient de se référer aux dispositions suivantes:

1) L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (modalités de l'échange d'informations ou de l'entraide); 2) Les articles 26 et 27 du Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune de l'OCDE; 3) La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale; 4) L'Accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales de l'OCDE; 5) La directive de l'Union européenne sur l'échange d'informations; 6) La directive de l'Union européenne sur la fiscalité des revenus et de l'épargne; 7) La directive de l'Union européenne concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances; 8) Le Modèle de convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales de l'OCDE; et 9) Les conclusions figurant dans le rapport sur les moyens d'améliorer l'accès aux informations bancaires à des fins fiscales.

6. La tendance actuelle, a-t-il fait remarquer, était à la coopération entre autorités fiscales pour le recouvrement des créances. Ainsi, le Maroc avait conclu 12 traités qui contenaient tous une disposition relative à l'assistance mutuelle pour le recouvrement des créances fiscales, disposition que l'on retrouvait dans des traités conclus par d'autres pays de la région.

7. Un expert d'un pays en développement a souligné que tout système fiscal avait essentiellement pour objet le recouvrement des impôts. Il était donc naturel de s'intéresser à la coopération en matière de recouvrement. En 1928, la Commission fiscale de la Société des Nations s'était penchée sur la question du recouvrement des impôts, mais la direction que ces travaux avaient prise n'avait pas été suivie dans les instruments ultérieurs.

8. Il fallait se demander si l'entraide devait être limitée aux impôts visés dans la convention ou s'étendre à toutes les recettes fiscales d'un État contractant, y compris les impôts locaux et les prélèvements de sécurité sociale. Selon un avis, les demandes d'entraide ne devaient être introduites qu'après épuisement des recours internes. En tout état de cause, les demandes de

recouvrement devaient être accompagnées de la documentation requise. Quant aux mesures conservatoires, telles que les saisies, elles ne devaient pas faire obstacle à la conduite des affaires. Selon un observateur, il serait souhaitable d'autoriser l'entraide à titre volontaire avant l'épuisement des recours internes, là où les coûts de l'entraide étaient bien inférieurs à ceux occasionnés par l'épuisement des recours internes.

9. Un expert d'un pays en développement a affirmé que les conventions conclues entre pays développés et pays en développement devaient certes contenir des dispositions relatives à l'entraide et à l'échange d'informations. Il a toutefois fait observer que bon nombre de pays en développement avaient du mal à rassembler la documentation voulue pour introduire une demande d'entraide ou pour répondre à celles des pays avec lesquels ils avaient conclu un traité. Il faudrait peut-être mettre des ressources à la disposition des pays en développement pour les aider à donner suite aux demandes d'assistance, mais encore fallait-il qu'une telle clause soit appliquée de manière raisonnable. Par ailleurs, l'ONU pourrait fournir une assistance technique aux pays en développement en matière de recouvrement de l'impôt.

10. Plusieurs experts, des pays développés comme des pays en développement, ont estimé que le recouvrement ne devrait pas se limiter aux créances fiscales couvertes par une convention fiscale. Dans la pratique, l'entraide pouvait toutefois être limitée aux taxes visées par les conventions fiscales, car les administrations fiscales n'étaient pas toujours en mesure d'administrer les taxes centrales et les impôts locaux. On pouvait inclure dans les conventions fiscales des clauses limitant l'obligation d'assistance mutuelle en cas de capacités insuffisantes. On a fait observer que les modèles de convention devaient être rédigés de façon à ménager la souplesse nécessaire pour qu'ils puissent être adaptés à la situation propre des États contractants.

11. Selon le modèle de convention considéré, les dispositions relatives à l'entraide pouvaient avoir un caractère obligatoire ou volontaire. De plus, le Modèle de convention de l'OCDE prévoyait un certain nombre d'exemptions, notamment dans les cas où l'entraide supposait le transfert de secrets commerciaux, lorsqu'une telle entraide était interdite par une autre convention ou lorsqu'elle se traduirait par une discrimination aux dépens des résidents d'un des deux États contractants.

12. Un expert d'un pays développé a fait observer que l'entraide impliquait un engagement plus important que l'échange d'informations. Bon nombre de pays en développement hésitaient à

accepter que l'obligation d'échanger des informations prenne le pas sur le secret bancaire.

Un expert a fait observer que les États-Unis insistaient pour introduire une disposition selon laquelle l'échange d'informations l'emportait sur le secret bancaire dans toutes les conventions fiscales qu'ils concluaient.

13. En ce qui concerne les accords d'échange d'informations, on fait observer que la capacité des pays en développement de prendre l'initiative d'un tel échange ou d'y donner suite était souvent des plus limitées. La création de capacités était donc une tâche importante à laquelle il fallait apporter une grande attention. Un observateur a indiqué que l'OCDE et plusieurs associations régionales d'administrateurs fiscaux pouvaient utilement contribuer aux activités de création de capacités. D'autres ont considéré que ces organisations régionales pouvaient servir à échanger les idées mais ne s'occupaient directement de formation. Pour sa part, l'ONU était prête à collaborer étroitement avec tous ceux qui proposeraient aux pays en développement une aide à la création de capacités.

14. Toujours concernant les problèmes de capacités que rencontrent les pays en développement, on a fait observer que certains pays hésitaient à conclure les accords d'échange d'informations de crainte que les capitaux déposés dans leurs banques ne soient retirés. Selon certains, les accords d'échange d'informations n'avaient généralement pas bien fonctionné pour les pays en développement. Il faudrait commencer par leur fournir un appui pour améliorer leurs administrations fiscales. Dans ces pays, l'évasion fiscale était si massive que des accords portant sur l'échange d'informations et sur le recouvrement d'impôts pourraient s'avérer inefficaces.

15. Un expert d'un pays développé a estimé que les organisations internationales devraient mobiliser des ressources pour promouvoir la mise en place d'administrations fiscales efficaces dans les pays en développement. Les gouvernements des pays en développement devraient prendre conscience de l'importance de la fiscalité internationale et s'employer à créer les capacités voulues. L'Organisation des Nations Unies est prête à tenir des consultations et à coopérer avec tous les organismes qui s'emploient à améliorer les capacités des administrateurs fiscaux.

16. Selon un expert d'un pays en développement, les pays en développement pourraient avoir de sérieux problèmes constitutionnels s'agissant du recouvrement de créances fiscales étrangères. C'est pourquoi le Modèle de convention des Nations Unies devrait établir clairement

quelles sortes de créances pouvaient faire l'objet d'un recouvrement. Dans bien des cas, une modification de la législation nationale serait nécessaire pour que le recouvrement de créances fiscales étrangères soit possible.

17. Un expert d'un pays en développement a indiqué que: 1) La réciprocité était très importante dans les accords d'échange d'informations; 2) Le succès de tels accords dépendait de la capacité administrative des pays concernés; et 3) Il importait d'être très attentif aux effets que pouvaient avoir les différents systèmes juridiques (*common law* ou droit civil).

18. Selon un expert d'un pays en développement, la réciprocité était essentielle dans tout accord d'échange d'informations. De plus, l'existence d'un accord relatif au recouvrement pouvait avoir un effet dissuasif sur l'évasion fiscale. Selon un observateur, l'assistance pour le recouvrement était secondaire par rapport à l'échange d'informations, et en particulier en ce qui concernait la levée du secret bancaire.

19. Un observateur d'un pays développé a fait observer que, même si les Nations Unies adoptaient une disposition analogue à l'article 27 du Modèle de convention de l'OCDE, divers problèmes devraient encore être réglés. Ainsi, un de ces problèmes était que, dans la plupart des pays, les autorités fiscales n'étaient pas autorisées à recouvrer des créances fiscales sans accorder aux contribuables les garanties d'une procédure régulière. Le recouvrement automatique pouvait donc s'avérer difficile. En réponse à cette préoccupation, on a fait valoir que toutes les questions relatives au droit de la défense en matière fiscale devraient être réglées avant que l'on puisse procéder au recouvrement d'une créance. Dans ce cas, le seul critère à retenir pour assurer une procédure régulière serait de donner au contribuable la possibilité de contester les jugements rendus dans un autre État. Les participants se sont accordés à penser que les tribunaux d'un État contractant ne devraient pas se prononcer sur la validité d'une créance fiscale puisqu'ils ne disposaient pas des connaissances pour le faire.

20. Plusieurs orateurs se sont dits préoccupés par l'exigence d'une procédure régulière au regard de la Constitution de leur pays. Certains experts ont fait remarquer que plusieurs restrictions prévues dans la Constitution pouvaient empêcher l'application de l'article proposé. D'autres experts ont fait valoir que les questions constitutionnelles étaient généralement traitées lors de la négociation de la convention. Cette question méritait d'être étudiée plus avant.

L'abus de conventions fiscales et la recherche de la convention fiscale la plus favorable

21. Le document (ST/SG/AC.8/2003/L.3), intitulé «L'abus de conventions fiscales et la recherche de la convention fiscale la plus favorable» a été présenté. Le Groupe a souligné l'importance de cette question, eu égard aux événements qui s'étaient produits sur la scène internationale depuis qu'il s'était penché sur cette question en 1987, lors de sa quatrième réunion. En particulier, le nombre de conventions en vigueur avait augmenté de façon spectaculaire; de ce fait, le réseau de conventions s'était en quelque sorte substitué aux accords bilatéraux initiaux. Par ailleurs, l'OCDE avait accompli un travail important dans ce domaine, comme il ressortait de la mise à jour de 2003 des commentaires relatifs à l'article premier de son Modèle de convention.

22. Trois grandes questions étaient évoquées. Premièrement, que fallait-il considérer comme un abus de convention? À ce propos, il fallait décider qui était habilité à déterminer s'il y avait ou non abus. Deuxièmement, comment les critères définissant l'abus de convention étaient-ils établis? À ce propos, on a fait observer que ces critères pouvaient être inclus dans la convention elle-même. Troisièmement, était-il acceptable de réprimer les abus de convention par des mécanismes internes antiabus? À ce propos, on a considéré qu'il fallait tenir compte de la nature juridique des conventions et des obligations découlant du droit international des traités, notamment le principe *pacta sunt servanda* (art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités) et l'impossibilité pour tout État d'invoquer son droit interne pour justifier la non-application unilatérale d'obligations conventionnelles (art. 27 de la Convention de Vienne). On a également fait observer que les traités devaient être interprétés d'une façon qui soit conforme à l'intention de leurs signataires.

23. En ce qui concerne la première question, on a fait observer qu'il n'était pas possible de parvenir à une définition commune générale du concept. On s'accordait toutefois de plus en plus à reconnaître que les abus de convention existaient et qu'il fallait les combattre. L'impossibilité de parvenir à une définition commune était partiellement due aux mécanismes prévus pour prévenir ce genre d'abus. Les personnes visées par les conventions fiscales en étaient les bénéficiaires, bien que les conventions soient signées par les États contractants et visent à promouvoir les intérêts de ces États.

24. On a souligné que les abus de convention présentaient certains aspects communs, nonobstant les différentes approches juridiques mises en œuvre pour les combattre. L'abus de convention impliquait une violation indirecte du traité, puisqu'il en contredit les buts et objectifs. Une telle violation ne pouvait être déterminée qu'en fonction des circonstances particulières de l'espèce. En règle générale, les abus de convention étaient constatés par les autorités nationales, sur la base du droit interne et de la tradition juridique propre à chaque pays. C'est pourquoi la définition d'abus de convention était susceptible de varier d'un État à l'autre. Cette question relevait essentiellement de l'interprétation des traités, et notamment de la question de savoir qui étaient les bénéficiaires légitimes du traité. On a fait observer qu'il serait très utile de parvenir à une définition générale et commune du terme dans les commentaires du Modèle de convention.

25. Un débat a suivi sur l'identité des auteurs d'abus de convention. Normalement, le terme «abus de convention» se référait à des situations où le contribuable cherchait à détourner la loi. Mais il y avait aussi les cas où un des États contractants tirait avantage de la bonne foi de l'autre État contractant, en introduisant les modifications dans la législation ou en adoptant des pratiques administratives entraînant d'importantes pertes de ressources pour l'autre État contractant. Il convenait de distinguer entre ces deux situations, abus de la part du contribuable et abus de la part de l'État contractant, dans l'élaboration des règles servant à déterminer l'existence de l'abus, dans la désignation des organes qui seraient habilités à constater les abus et dans la détermination des conséquences juridiques de l'existence d'un abus.

26. Un débat a été consacré à la question de savoir si la recherche de la convention fiscale la plus favorable était compatible avec les buts des conventions fiscales. On a souligné qu'il ne fallait pas confondre abus de convention et chalandage fiscal. Le chalandage fiscal désignait des situations où une personne tirait avantage de la convention sans en être le bénéficiaire légitime. Par contre, l'abus de traité renvoyait à des situations où le résultat d'une certaine opération était en contradiction avec la convention. Certains représentants des pays en développement ont souligné que le chalandage fiscal n'était pas incompatible avec les buts du traité. D'autres membres du Groupe ont toutefois estimé que la question était plus complexe. Selon certains participants, si la question du chalandage fiscal était considérée comme importante, il fallait l'évoquer expressément dans la convention, de même que des mesures prises pour prévenir cette pratique. On a néanmoins fait valoir que, dans certaines situations de chalandage fiscal, des

mesures générales de répression des abus pouvaient être prises même en l'absence d'une disposition expresse dans la convention.

27. Certains participants ont estimé qu'il n'était pas nécessaire d'inclure des règles spécifiques contre l'abus de convention. On s'accordait généralement à penser que certaines mesures antiabus internes pouvaient être utilisées, comme cela se produisait dans la pratique. D'autres participants ont toutefois mis en garde contre les dangers et les incertitudes auxquels une telle solution pourrait donner lieu si les limitations prévues par la Convention de Vienne sur le droit des traités n'étaient prises en considération.

28. Certains experts de pays en développement ont indiqué qu'il s'agissait avant tout d'éviter les situations de double imposition qui n'étaient pas expressément traitées dans les conventions fiscales. Certains experts étaient d'avis que les situations de double imposition étaient incompatibles avec les objectifs d'une convention fiscale; ils ont fait valoir que de telles situations devraient être considérées comme des abus de convention. D'autres experts ont exprimé des réserves sur cette position. Un participant a fait observer que le but des travaux réalisés par la Société des Nations n'était pas seulement d'éviter la double imposition mais aussi d'assurer l'imposition. Comme l'a fait remarquer un des participants, il fallait certes éviter la double imposition, mais la question était de savoir à quel État contractant devaient revenir les recettes fiscales dérivées de l'élimination de la non-imposition.

29. Un intervenant a souligné que les cas d'abus de convention par un État contractant nécessitaient un traitement spécial, du fait que la Convention de Vienne sur le droit des traités ne prévoyait aucune conséquence pour des violations abusives indirectes d'une convention par les Parties contractantes, mais seulement pour les violations graves (art. 60 de la Convention de Vienne). Un participant a indiqué qu'il était nécessaire de se doter de nouveaux instruments pour combattre le chalandage fiscal, compte tenu du fait que certains États tenaient au contraire à encourager cette pratique. Il fallait donc que les pays examinent minutieusement les pratiques de certains États avant de conclure des conventions avec eux. Un participant d'un pays en développement a indiqué que les pays en développement qui cherchaient à étendre leur réseau conventionnel avaient besoin d'assistance technique et devaient en savoir plus sur les méthodes utilisées par les contribuables pour détourner une convention.