

**Secrétariat**

Distr. limitée
19 août 2003
Français
Original: anglais

Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale**Onzième réunion**

Genève, 15-19 décembre 2003

Cadre institutionnel de la coopération internationale en matière fiscale**Résumé*

Dans le Consensus de Monterrey (2002), adopté lors de la Conférence internationale sur le financement du développement, les chefs d'État et de gouvernement se sont engagés à prendre des mesures en vue d'éliminer la pauvreté, d'atteindre une croissance économique soutenue et de promouvoir le développement durable dans les pays en développement et dans les pays en transition. Pour atteindre cet objectif ambitieux, ils ont recommandé diverses mesures, et notamment a) un appui de la communauté internationale en faveur de la mobilisation de ressources nationales pour le développement et b) l'amélioration du cadre institutionnel de la coopération fiscale internationale.

Le rapport ci-après présente une proposition visant à accroître la capacité des pays en développement et des pays en transition à mobiliser des ressources nationales au moyen de prélèvements fiscaux d'un niveau approprié et à améliorer le cadre institutionnel de la coopération internationale en matière fiscale. L'élément central de la proposition est la création d'une commission de la coopération internationale en matière fiscale au sein du Conseil économique et social des Nations Unies, qui prendrait la place du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. La commission encouragerait le resserrement de la coopération

entre

* Le présent document a été établi par le secrétariat du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, avec l'aide du Professeur Michael J. McIntyre, consultant; de M. Antonio Figueroa, Président du Groupe spécial; et d'autres membres du Groupe spécial. Les vues et opinions exprimées ici sont celles de l'auteur et ne représentent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.



l'Organisation des Nations Unies et les autres organisations internationales qui oeuvrent en faveur du développement économique et apporterait aux États Membres un appui supplémentaire des Nations Unies lors des débats de la communauté internationale sur d'importantes questions fiscales.

La Commission intergouvernementale dont la création est proposée serait appuyée par des cadres peu nombreux mais compétents. Ce personnel apporterait un appui technique à la commission, aiderait à organiser les projets d'assistance technique et les événements relatifs à la coopération internationale en matière fiscale destinés aux pays en développement et aux pays en transition, et aiderait à recueillir des informations sur les pratiques fiscales internationales présentant une importance pour les pays en développement.

Table des matières

| | <i>Paragraphes</i> | <i>Page</i> |
|--|--------------------|-------------|
| I. Amélioration du cadre institutionnel de la coopération fiscale internationale | 1–21 | 3 |
| II. Mobilisation des ressources nationales au service du développement : il est nécessaire de combattre la fraude fiscale internationale, la concurrence fiscale excessive et les fuites de capitaux | 22–32 | 8 |
| III. Activités de l'Organisation des Nations Unies et de la Société des Nations en matière fiscale. | 33–48 | 11 |
| IV. Un nouveau cadre institutionnel. | 49–55 | 15 |

I. Amélioration du cadre institutionnel de la coopération fiscale internationale

1. Lors de la Conférence internationale sur le financement du développement, tenue à Monterrey (Mexique), du 18 au 22 mars 2002, les chefs d'État et de gouvernement ont indiqué qu'ils étaient résolus à « résoudre le problème du financement dans le monde, en particulier dans les pays en développement¹ ». Ils se sont engagés lors de cette conférence à éliminer la pauvreté, à atteindre une croissance économique soutenue et à promouvoir le développement durable à mesure qu'ils progresseraient vers un système économique mondial véritablement ouvert à tous et équitable².

2. Personne, et encore moins les chefs d'État et de gouvernement réunis à Monterrey, ne pense qu'il sera facile de promouvoir le développement économique durable dans les pays en développement et les pays en transition ou encore qu'une initiative unique suffira. Il faut mener une campagne sur plusieurs fronts. Les chefs d'État et de gouvernement ont identifié plusieurs domaines dans lesquels il est capital d'agir efficacement. Le premier est la mobilisation des ressources nationales pour le développement³, le deuxième le renforcement de la coopération fiscale internationale⁴.

Nécessité de la coopération internationale

3. Dans l'économie mondialisée, la mobilisation des ressources nationales et le renforcement de la coopération internationale en matière fiscale sont étroitement liés. Un système fiscal efficace est essentiel à la mobilisation des ressources. Toutefois, le système fiscal ne peut fonctionner correctement si l'État ne dispose pas du pouvoir souverain de percevoir l'impôt. En augmentant les possibilités de fraude et d'évasion fiscale, en facilitant la fuite des capitaux et en encourageant la concurrence fiscale entre les pays, la mondialisation a restreint ce pouvoir. Pour regagner le pouvoir de percevoir l'impôt et donc la capacité de mobiliser les ressources intérieures pour le développement, les pays doivent coopérer afin de réduire la concurrence fiscale dommageable et réduire les possibilités d'évasion et de fraude fiscales et de fuite des capitaux.

4. Les pays développés et les pays en développement ont depuis longtemps reconnu les avantages de la coopération internationale en matière fiscale. Dans l'économie mondialisée, le commerce et les activités transfrontières sont dominés par un nombre relativement faible de puissantes entreprises multinationales. D'un côté, ces entreprises peuvent être soumises à de multiples impositions dans plusieurs pays, ce qui est un obstacle au commerce et à l'investissement transfrontières. De l'autre, une entreprise multinationale peut tirer avantage de son statut pour échapper à l'impôt ou frauder le fisc dans tous les pays où elle a des activités. La section III ci-après retrace l'histoire du rôle joué par l'Organisation des Nations Unies et par l'institution qui l'a précédée, la Société des Nations, dans l'élaboration des règles internationales qui devaient permettre d'éviter le Scylla de la double imposition et le Charybde de l'évasion et de la fraude fiscales.

Coopération entre pays développés

5. Les grands pays industriels ont traité des problèmes de fiscalité internationale sous les auspices de l'Organisation de coopération et de développement économiques. L'institution qui a précédé l'OCDE a été créée en 1948, à la suite du plan Marshall, pour revitaliser les économies européennes. Elle comptait alors 16 membres – à savoir tous les pays européens en dehors du bloc soviétique. Au cours des années, l'OCDE s'est peu à peu ouverte à tous les grands pays industriels de la planète. L'OCDE compte maintenant 30 membres dont deux seulement – le Mexique et la République de Corée – appartiennent aux groupes des pays en développement et des pays en transition. Les travaux de l'OCDE sur la fiscalité internationale ont démarré en 1956, avec la création du Comité des affaires fiscales. Ce comité a été chargé d'élaborer un modèle de convention fiscale⁵. Il a élaboré un projet de convention en 1963 et le premier modèle de convention en 1977. Ce modèle est resté inchangé jusqu'au début des années 90. Il a ensuite été révisé plusieurs fois et est maintenant publié sur feuillets mobiles.

6. L'OCDE dispose d'un nombreux personnel spécialisé, qui se consacre à l'analyse des questions de fiscalité internationale et à la collecte des données utiles pour cette analyse. Elle administre son modèle de convention fiscale, qui a eu une grande influence sur le contenu des conventions fiscales bilatérales, influence qui va bien au-delà des conventions entre États membres de l'OCDE. L'OCDE a également contribué à dégager un consensus international sur de nombreuses questions de fiscalité internationale n'ayant qu'un rapport indirect avec les conventions fiscales. Elle a par exemple élaboré des principes directeurs concernant le mode de détermination des prix de transfert sur les transactions entre composantes d'une entreprise multinationale.

7. Au cours des dernières années, l'OCDE a parrainé divers programmes fiscaux à l'intention des pays en développement et des pays en transition et a, à l'occasion, invité des pays appartenant à ces deux groupes à participer à des débats publics sur les questions fiscales internationales. Toutefois, quand l'OCDE prend des décisions sur des questions fiscales internationales, les pays en développement et les pays en transition n'ont pas voix au chapitre. Ils ne sont que des observateurs dans un processus qui peut considérablement affecter leurs intérêts mais qu'ils n'ont pas le pouvoir d'influencer. De la même façon, cette organisation a souligné que bien qu'ayant de nombreux contacts avec des pays non membres et connaissant bien les problèmes des pays en développement par l'intermédiaire de ses programmes à l'intention des pays non membres, elle ne représente pas les points de vue des pays en développement⁶.

8. Les objectifs que poursuivent les États membres de l'OCDE sont dans de nombreux cas en harmonie avec ceux du groupe des pays en développement et en transition. Ces deux groupes de pays tirent par exemple avantage de l'élaboration de règles fiscales internationales qui encouragent les activités économiques transfrontières ou bien qui interdisent la fraude fiscale. Mais les intérêts des deux groupes ne concordent pas toujours. En matière d'imposition, la plupart des pays de l'OCDE ont tendance à limiter l'attribution de la compétence au pays d'origine (pays de la source), en particulier en ce qui concerne le revenu du capital, alors que les pays en développement et les pays en transition sont généralement favorables à la compétence du pays d'origine.

9. Les divergences entre les objectifs des États membres de l'OCDE et les pays en développement sont apparues clairement lorsque l'OCDE s'est efforcée de dégager un consensus international sur le traitement de l'imposition des revenus tirés du commerce électronique transfrontière. L'OCDE était favorable à un régime qui empêcherait dans la plupart des cas le pays d'origine de prélever l'impôt. Certains pays en développement et en transition ont été invités à participer à des forums publics sur le commerce électronique. Toutefois, la décision fondamentale de limiter le droit d'un pays d'imposer le revenu qui a son origine sur son territoire a apparemment été prise par l'OCDE avant même l'ouverture d'un débat public. Il est clair que sur ce point, les pays en développement et les pays en transition n'ont pas eu voix au chapitre.

Associer les pays en développement et en transition à l'élaboration des normes fiscales internationales

10. L'Organisation des Nations Unies reconnaît déjà depuis quelques années qu'il est nécessaire que les pays en développement et les pays en transition puissent participer à la formulation de normes fiscales internationales. Le 4 août 1967, le Conseil économique et social a adopté la résolution 1273 (XLIII) dans laquelle il a prié le Secrétaire général de constituer un groupe de travail spécial, composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux proposés par les gouvernements, agissant à titre personnel, choisis dans les pays développés et dans les pays en développement, et représentant adéquatement diverses régions et divers systèmes fiscaux, qui seraient chargés de mettre au point, en consultation avec les institutions internationales intéressées, des moyens de faciliter la conclusion de conventions fiscales entre les pays développés et les pays en voie de développement, y compris la formulation, selon qu'il conviendrait, de directives et de techniques pouvant éventuellement être utilisées dans ces conventions fiscales et qui soient acceptables aux deux groupes de pays et sauvegardent pleinement les recettes fiscales des uns et des autres.

11. Conformément à cette résolution, le Secrétaire général a créé en 1968 le Groupe d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement. Ce groupe était composé de responsables de l'Administration et des impôts et d'experts fiscaux représentant 20 pays. Les travaux fort utiles du Groupe spécial sont examinés à la section III ci-après. En 1980, le Groupe spécial est devenu le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et le nombre de ses membres a été porté à 25, conformément à la résolution 1980/13 du Conseil économique et social, datée du 28 avril 1980. Dix des membres du Groupe appartiennent à des pays développés, les 15 autres représentant des pays en développement et des pays en transition.

12. Toutefois, un Groupe spécial d'experts ne constitue pas un cadre institutionnel adapté à la coopération internationale entre pays développés, pays en développement et pays en transition. Il faudrait un dispositif institutionnel permanent, doté du statut nécessaire pour que tous les pays qui y participent, y compris les pays en développement et les pays en transition, aient véritablement voix au chapitre en matière d'établissement des normes fiscales internationales. Dans le contexte international actuel, seule une structure fonctionnant au sein de l'Organisation des Nations Unies est susceptible d'avoir le statut et la légitimité nécessaires.

13. Les Nations Unies et d'autres institutions internationales ont reconnu en de nombreuses occasions la nécessité d'établir un nouveau cadre institutionnel pour traiter des questions fiscales internationales. Dans la Déclaration du Millénaire (voir résolution de l'Assemblée générale 55/2, du 8 septembre 2000), les chefs d'État et de gouvernement ont déclaré que les efforts (pour faire en sorte que la mondialisation devienne une force positive pour l'humanité tout entière) « doivent produire des politiques et des mesures, à l'échelon mondial, qui correspondent aux besoins des pays en développement et des pays en transition, et sont formulées et appliquées avec leur participation effective » (par. 5); en conséquence, ils ont décidé « de créer – au niveau tant national que mondial – un climat propice au développement et à l'élimination de la pauvreté. La réalisation de ces objectifs suppose, entre autres, une bonne gouvernance dans chaque pays » et « une bonne gouvernance sur le plan international et la transparence des systèmes financier, monétaire et commercial » (par. 12 et 13).

14. La question principale qui se pose est celle de savoir comment offrir un cadre institutionnel approprié en matière de coopération fiscale internationale. Dans le récent rapport du Secrétaire général au Comité préparatoire de la Réunion internationale de haut niveau chargée d'examiner la question du financement du développement à l'échelon intergouvernemental (A/AC.257/12), du 18 décembre 2000, le Secrétaire général a identifié la nécessité de « renforcer encore davantage l'ensemble d'institutions et de réseaux internationaux, en particulier dans l'objectif d'une croissance économique mondiale accrue et plus équitable ». « Pour ce qui est de l'objectif de bonne gouvernance au niveau international, préconisé par la Déclaration du Millénaire, le rapport ajoute :

« Il est de plus en plus nécessaire d'améliorer les modalités de coopération entre les autorités fiscales nationales. L'interdépendance économique et financière accrue au niveau international entrave la capacité d'assurer, au niveau national, le respect des divers instruments fiscaux. La concurrence internationale restreint de plus en plus la marge de manoeuvre des gouvernements pour ce qui est à la fois des formes et des taux d'imposition qu'ils peuvent appliquer. Une meilleure coopération internationale entre autorités fiscales servirait notamment à réduire les possibilités d'évasion et de fraude fiscales, à contribuer à réduire l'instabilité des flux de capitaux que connaissent parfois les pays en développement et à prendre des mesures fiscales incitatives ou dissuasives dans l'intérêt de tous, par exemple pour éviter une exploitation abusive du patrimoine commun (par. 140).

Ces objectifs ne seront atteints qu'au prix d'améliorations majeures de la coopération internationale en matière fiscale. Ces questions sont traitées au sein d'organisations à vocation non universelle, du point de vue des membres de celles-ci, en particulier l'OCDE. Elles retiennent aussi l'attention d'experts dans des instances relevant de l'ONU, notamment le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale et certains groupes d'experts traitant de la comptabilité et de questions connexes convoqué par la CNUCED. Mais, même si l'OCDE, par exemple, a pris un certain nombre d'initiatives pour impliquer les pays non membres, il n'existe pas à ce jour d'instance intergouvernementale mondiale qui maintienne en permanence à l'étude les questions fiscales et qui soit vraiment en mesure de replacer le débat fiscal dans un contexte plus large, notamment celui du développement » (par. 141).

15. Pour combler les lacunes institutionnelles en matière fiscale, le rapport du Secrétaire général recommandait que l'on étudie attentivement les différentes options. L'une d'entre elles consistait à regrouper les organisations internationales traitant actuellement des questions fiscales en une seule entité, provisoirement appelée l'Organisation internationale de la fiscalité. Une option « moins ambitieuse » consisterait à renforcer la capacité de l'Organisation des Nations Unies à traiter des questions fiscales sur la base des progrès déjà réalisés par le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (par. 142).

16. Pour faire progresser le débat sur les options qui permettraient de combler les lacunes des dispositifs existant en matière de coopération fiscale internationale, le Secrétaire général a créé un Groupe de haut niveau sur le financement du développement, présidé par M. Ernesto Zedillo, ancien Président du Mexique. Le 26 juin 2001, le Groupe a publié un rapport (« le Rapport Zedillo ») (voir document A/55/1000). L'une des principales recommandations du rapport Zedillo était que la communauté internationale étudie les avantages que pourrait avoir la création d'une organisation internationale de la fiscalité (résumé analytique, recommandation 12). Selon les membres du Groupe de haut niveau, il ne faisait pas de doute que les avantages que présenterait une telle organisation seraient considérables.

17. La recommandation implicite du rapport Zedillo (sect. 5, intitulée « Questions systémiques », sous-section intitulée « Création de nouvelles institutions ») concernant la création d'une organisation internationale de la fiscalité a suscité un grand débat au sein de la communauté fiscale internationale. Les réactions à cette proposition étaient le plus souvent critiques. D'un côté, ses détracteurs suggéraient qu'une nouvelle organisation internationale n'était pas nécessaire et ferait double emploi avec les activités des organisations internationales existantes, en particulier avec celles de l'OCDE, tout en étant moins efficace. À l'opposé, certaines craignent que l'organisation internationale proposée ait trop de succès et puisse avec le temps se transformer en une superorganisation qui contrôlerait les politiques fiscales des États nationaux.

18. En dépit de ces critiques, certains commentateurs ont réagi de façon positive à la proposition de créer une nouvelle organisation. Selon eux, les dispositifs internationaux existants ne permettent pas aux pays en développement et aux pays en transition de participer véritablement à l'élaboration des normes fiscales internationales, et les normes que cherchent à promouvoir des organisations à composition restreinte n'ont pas une légitimité universelle.

19. Quels qu'aient été ses mérites objectifs, la proposition de création de l'organisation internationale de la fiscalité n'a pas été entérinée par le Consensus de Monterrey de la Conférence internationale sur le financement du développement. Des changements de gouvernement dans certains pays et la forte opposition de certaines organisations internationales ont scellé son sort. Le Consensus de Monterrey a cependant reconnu l'importance de la coopération internationale en matière fiscale et la nécessité d'adapter les dispositifs institutionnels existants pour permettre aux pays en développement et aux pays en transition d'y participer réellement. Il a préconisé l'adoption de mesures visant à « renforcer la coopération fiscale internationale par un dialogue plus poussé entre autorités fiscales nationales et une plus grande coordination des travaux des organismes multilatéraux concernés

et des organisations régionales pertinentes, en accordant une attention particulière aux besoins des pays en développement et en transition » (par. 64).

Enseignements tirés des débats

20. Il est possible de tirer plusieurs enseignements des débats publics sur la proposition de créer une organisation internationale de la fiscalité et de l'appui donné au renforcement de la coopération internationale par le Consensus de Monterrey :

- Tout d'abord, il existe un large consensus sur l'insuffisance des dispositifs institutionnels existants qui ne permettent pas aux pays en développement et aux pays en transition de participer véritablement aux débats relatifs aux normes internationales.
- Deuxièmement, les normes fiscales internationales issues des dispositifs internationaux actuels n'ont pas la légitimité qu'elles auraient si elles étaient entérinées par une organisation internationale universelle.
- Troisièmement, toute proposition de réforme du cadre institutionnel existant en matière de coopération fiscale ne pourra mobiliser un large appui que si elle s'appuie sur les institutions internationales existantes et respecte leurs domaines d'activité traditionnels.
- Quatrièmement, la voie la plus prometteuse en matière de réforme serait que l'Organisation des Nations Unies renforce ses capacités à conduire un dialogue international sur les questions fiscales internationales.

21. On trouvera à la section IV une proposition détaillée de renforcement de la capacité de l'Organisation des Nations Unies à traiter des questions fiscales internationales. Conformément aux enseignements tirés des débats qui sont résumés ci-dessus, cette proposition s'appuie sur les dispositifs existants, à savoir le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'Organisation des Nations Unies. Elle ne vise pas à promouvoir la création d'une organisation internationale de la fiscalité par une voie détournée. Bien au contraire, elle ne préconise pas la création d'une nouvelle organisation internationale. Cette proposition reconnaît pleinement les fonctions légitimes qu'assument les autres organisations internationales dans le domaine de la fiscalité internationale et esquisse les moyens de renforcer la coopération entre ces organisations et l'Organisation des Nations Unies. Bien que poursuivant certains objectifs additionnels, conformes aux formes et pratiques actuelles du Groupe spécial, elle a pour objectif majeur de permettre que les pays en développement et les pays en transition participent à l'élaboration des normes fiscales internationales.

II. Mobilisation des ressources nationales au service du développement : il est nécessaire de combattre la fraude fiscale internationale, la concurrence fiscale excessive et les fuites de capitaux

22. Les pays en développement et les pays en transition ne peuvent espérer « éliminer la pauvreté, atteindre une croissance économique soutenue et promouvoir

le développement durable » que s'ils sont capables de mobiliser des ressources intérieures pour le développement. Un système fiscal qui fonctionne bien est un élément essentiel de tout programme réaliste de mobilisation des ressources intérieures.

23. Selon le Consensus de Monterrey :

« Un cadre national favorable est indispensable pour mobiliser les ressources nationales, accroître la productivité, réduire la fuite des capitaux, stimuler le secteur privé et attirer l'investissement étranger et l'aide internationale et les employer à bon escient. La communauté internationale devrait appuyer les efforts visant à la création d'un tel cadre. » (par. 10).

24. Presque tous les pays en développement et les pays en transition éprouvent de grandes difficultés à administrer un système fiscal efficace, car ils ne peuvent contrôler les effets de la mondialisation. Ils sont confrontés à de graves problèmes de fraude et d'évasion fiscales internationales. Ils constatent souvent qu'une grande partie des capitaux qui seraient nécessaires à l'investissement intérieur ont fui pour se placer dans des paradis fiscaux offshore ou dans divers pays développés qui offrent aux capitaux étrangers des investissements défiscalisés. Ils souffrent également d'une concurrence fiscale excessive – de la surenchère d'incitations fiscales souvent encouragées par les entreprises multinationales. En bref, la plupart des pays en développement et des pays en transition ne jouissent pas du cadre national favorable que le Consensus de Monterrey déclare essentiel pour éliminer la pauvreté et promouvoir un développement économique soutenu.

25. Les difficultés qu'entraîne une concurrence fiscale excessive pour les pays en développement sont analysées dans la littérature fiscale et ne sont pas examinées ici de façon détaillée. On notera seulement ici que le cadre institutionnel de la coopération internationale existant n'a pas permis de résoudre ce problème de façon efficace. L'OCDE s'est efforcée d'éviter que « la concurrence fiscale dommageable » ne compromette l'efficacité des systèmes fiscaux européens en incitant les différents pays européens à prendre des mesures pour la combattre. Aucune action comparable n'a été menée pour résoudre les problèmes que pose la concurrence fiscale dans les pays en développement et en transition.

26. Les dispositions des conventions fiscales bilatérales et multilatérales prévoient, dans certaines limites, des mesures pour combattre la fraude fiscale. Les échanges d'informations ont parfois permis de la combattre, mais les succès obtenus dans ce domaine sont au mieux décevants. La plupart des pays développés ne communiquent pas régulièrement d'informations aux pays en développement et aux pays en transition et certains pays en développement n'offrent qu'une assistance limitée lorsqu'une personne, ou une société, fait l'objet d'une enquête pour fraude. De nombreux pays développés refusent d'échanger des informations quand celles-ci sont protégées par des lois sur le secret bancaire. Quelques conventions fiscales contiennent des dispositions prévoyant une aide pour le recouvrement d'impôts non payés, et il est probable que ces dispositions se généralisent. Pour l'instant, cependant, les pays développés n'accordent presque aucune assistance aux pays en développement et en transition pour le recouvrement d'impôts dus par les fraudeurs.

27. Dans la lutte contre l'évasion fiscale, les pays en développement et en transition ne reçoivent que peu ou pas d'aide des pays développés. Au contraire même, de nombreux pays développés ont adopté des lois qui facilitent cette évasion.

Par exemple, certains pays développés appliquent des lois ou des réglementations intérieures qui permettent aux contribuables de traiter une entité juridique comme une entité fiscalement transparente dans un pays (pass-through entity) et comme une entité imposable dans un autre. Ces entités dites hybrides sont fréquemment utilisées à des fins d'évasion fiscale – pour obtenir par exemple une déduction pour la même dépense dans plusieurs pays. Nombre des dispositions des conventions fiscales que les pays développés encouragent facilitent l'évasion fiscale en privilégiant le formalisme juridique plutôt que la réalité économique.

28. Certains pays développés compromettent également l'instauration du cadre national favorable nécessaire à la mobilisation des ressources intérieures en facilitant la fuite des capitaux des pays en développement et en transition. Les États-Unis et l'Europe sont les deux plus grands centres financiers du monde. Les États-Unis exemptent de l'impôt sur le revenu les intérêts des comptes de dépôts bancaires détenus par des étrangers, ce qui a pour effet d'attirer dans les banques américaines des fonds des pays en développement et des pays en transition. Le code fiscal des États-Unis prévoit également que les intérêts de la plupart des titres du secteur privé détenus par des étrangers sont exemptés d'impôt.

29. Les États-Unis ont refusé de donner aux pays en développement et aux pays en transition des informations sur les intérêts perçus sur les comptes de dépôts bancaires de leurs résidents, bien qu'il semble que l'échange d'informations sur ce sujet soit requis en vertu de nombreuses conventions fiscales bilatérales. Au début de l'année 2001, le Département du Trésor a présenté une proposition de réglementation qui aurait imposé aux banques de communiquer aux États parties à la Convention des renseignements sur les dépôts bancaires de leurs résidents. Toutefois, cette réglementation a été modifiée de manière à exclure les résidents de nombreux pays, y compris ceux de tous les pays en développement et en transition. Selon les estimations, la valeur des dépôts bancaires détenus par les étrangers qui fraudent le fisc est supérieure à 1 billion de dollars⁷. On ignore quelle est la part des fonds déposés qui a son origine dans les pays en développement et en transition.

30. Au cours des dernières années, les membres de l'Union européenne se sont inquiétés du problème de la fuite des capitaux et ont adopté des mesures pour la combattre. D'une façon générale, la directive de l'Union européenne sur la fiscalité des revenus d'épargne impose aux pays membres d'adopter et d'assurer l'application sur leur territoire des modalités permettant à l'agent payeur d'établir l'identité des déposants et des autres bénéficiaires des intérêts. Ces informations doivent être communiquées à l'État membre où réside la personne bénéficiaire de l'intérêt. Certains pays qui ont eu traditionnellement recours au secret bancaire pour attirer les investisseurs étrangers ont la possibilité de se soustraire à cette obligation en retenant l'impôt à la source et en versant une fraction de l'impôt ainsi retenu à l'État membre où réside le déposant. Toutefois, il n'y a aucune obligation d'échange d'informations ou de retenue de l'impôt à la source lorsque l'investisseur étranger est résident d'un pays situé en dehors de l'Union européenne. De ce fait, l'Union européenne continuera d'attirer les investissements des résidents des pays en développement et des pays en transition qui fraudent le fisc.

31. Dans une économie mondialisée, les fuites de capitaux sont difficiles à contrôler car les capitaux peuvent circuler librement, sans aucune restriction aux frontières et sans aucun flux d'informations. Par conséquent, il est difficile d'établir un lien entre les capitaux en fuite et une personne donnée. Les pays d'Europe et

d'Amérique du Nord craignent, s'ils prennent des mesures efficaces pour combattre la fraude fiscale et la fuite des capitaux, que les capitaux soient alors simplement placés dans un pays qui n'a pas adopté de mesures similaires. En théorie, l'instauration d'une large coopération fiscale internationale, englobant les grands pays développés ainsi que les pays en développement et les pays en transition, permettrait de sortir de ce dilemme. Il est malheureusement peu probable que cet objectif ambitieux puisse rapidement être atteint dans le cadre institutionnel actuel de la coopération internationale en matière fiscale.

32. Le Consensus de Monterrey a imposé aux pays développés l'obligation d'aider les pays en développement et les pays en transition à mettre en place le cadre national favorable qui est nécessaire pour mobiliser les ressources nationales. Cette obligation n'est pas remplie aujourd'hui et il est peu probable qu'elle le soit rapidement dans le contexte institutionnel actuel de la coopération internationale en matière fiscale.

III. Activités de l'Organisation des Nations Unies et de la Société des Nations en matière fiscale

33. Comme on l'a mentionné précédemment, le Conseil économique et social a adopté en 1967 la résolution 1273 (XLIII), dans laquelle il priait le Secrétaire général de constituer un groupe de travail spécial, composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux. Ce groupe spécial devait représenter les intérêts des pays développés et des pays en développement ainsi que des diverses régions et divers systèmes fiscaux. Il était chargé de formuler des directives et des techniques qui pourraient éventuellement être utilisées dans les conventions fiscales entre les pays développés et les pays en développement. Conformément à cette résolution, le Secrétaire général a créé le Groupe spécial d'experts sur les conventions fiscales entre les pays développés et les pays en développement (par. 10 et 11).

34. Pendant la période qui a suivi la Seconde Guerre mondiale, en dépit de l'intérêt que l'Organisation des Nations Unies prêtait aux affaires fiscales internationales, l'organisation chef de file en matière d'élaboration de normes fiscales internationales a été l'OCDE qui, en 1963, a publié son projet de modèle de convention fiscale⁸. Le projet reconnaissait formellement l'importance du partage des recettes fiscales entre le pays d'origine du revenu et le pays de résidence du contribuable. Dans la pratique cependant, il a eu pour effet d'ériger des obstacles substantiels à l'exercice de la compétence fiscale des pays d'origine au détriment des pays en développement. Le modèle de convention donnait également aux entreprises multinationales de multiples possibilités d'adopter des stratégies minimisant leur imposition en privilégiant le formalisme juridique au détriment de la réalité économique. Le projet de 1963 a été légèrement révisé au cours de la décennie qui a suivi. Il a été publié dans sa forme définitive en 1977⁹. Ce modèle de convention a servi à l'élaboration d'un très grand nombre de conventions fiscales bilatérales.

35. Le large succès rencontré par le modèle de convention de l'OCDE dans les années 70 a suscité certaines réactions de la part des pays en développement. Nombre de ces pays, n'appartenant pas à l'OCDE, ont eu le sentiment d'être exclus de l'élaboration du modèle. Ils avaient été laissés à l'écart à une époque où le nombre de pays en développement augmentait considérablement, principalement du

fait de l'effondrement du colonialisme en Afrique et en Asie qui a suivi la Seconde Guerre mondiale.

Élaboration du modèle de convention fiscale des Nations Unies

36. Face au modèle de convention de l'OCDE, les pays en développement ont réagi en élaborant leur propre modèle de convention sous l'égide des Nations Unies. La première étape a été la publication en 1979 d'un manuel qui donnait aux pays en développement des conseils relatifs au processus de négociation des conventions et aux problèmes importants qui y seraient traités¹⁰. Ce manuel avait été établi par le Groupe spécial d'experts et par le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. L'année suivante, l'Organisation des Nations Unies a publié le *Modèle de conventions des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*¹¹. Cette publication contenait à la fois un modèle de convention et des commentaires, qui avaient été établis et approuvés par le Groupe spécial d'experts sur les conventions fiscales entre les pays développés et les pays en développement. Le modèle des Nations Unies était en grande partie basé sur celui de l'OCDE, mais s'en distinguait sur certains points majeurs. Il contenait en particulier une définition modifiée de l'établissement stable pour permettre aux pays d'origine du revenu de prélever un impôt supplémentaire sur le revenu tiré des affaires et prévoyait que toute réduction des taux statutaires de prélèvement par le pays d'origine devrait faire l'objet de négociations bilatérales. Le modèle de convention n'établissait aucun taux spécifique de prélèvement. On pensait alors que les conventions fiscales négociées sur la base du modèle de l'ONU fixeraient des taux de prélèvement positifs sur les redevances et des taux de prélèvement sur les dividendes et les intérêts généralement supérieurs aux taux recommandés dans le modèle de l'OCDE.

37. Le modèle de convention des Nations Unies a eu une réelle influence sur le contenu des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement. Ces conventions contiennent notamment presque toutes des dispositions prévoyant un taux de prélèvement positif sur les redevances tandis que les modifications proposées dans l'article sur les établissements stables ont été largement adoptées. Toutefois, le modèle de convention des Nations Unies est tiré pour l'essentiel du modèle de l'OCDE. Il permet donc aux entreprises d'adopter des stratégies d'évasion fiscale afin de minimiser leur imposition dans le pays d'origine. Le modèle de convention des Nations Unies contient bien un article prévoyant des échanges d'informations plus étendus que ceux qui sont prévus dans le modèle de convention de l'OCDE, mais malheureusement les pays en développement qui ont cherché à obtenir davantage d'informations auprès des pays développés en vertu de cet article n'ont eu qu'un succès mitigé. Les pays en développement n'ont par exemple pas pu invoquer cet article pour éviter que leurs résidents ne transfèrent des capitaux à l'étranger pour échapper à l'impôt dans leur propre pays, en tirant avantage des possibilités d'investissement non fiscalisées qu'offrent les pays développés.

38. En dépit de la tendance à la mondialisation de l'économie mondiale, ni le modèle de convention fiscale de l'OCDE, ni celui de l'ONU n'ont été modifiés au cours des années 80. L'OCDE a commencé à apporter quelques modifications à son modèle de convention dans les années 90 et le publie maintenant sous forme de feuillets libres. La première révision du modèle de convention des Nations Unies en

deux décennies est intervenue en 2001¹². Les révisions apportées aux deux modèles de convention contiennent de nombreuses modifications utiles, principalement de nature technique. Toutefois, les modèles révisés continuent de privilégier un certain formalisme. Ils permettent par exemple l'utilisation de nombreuses techniques d'évasion fiscale en traitant les sociétés constituant une entreprise multinationale comme si elles étaient des entités indépendantes alors qu'elles sont le plus souvent intégrées sur le plan économique.

39. Bien que les conventions fiscales de l'OCDE et de l'ONU traitent de nombreuses questions fiscales internationales, elles n'abordent pas les grands problèmes qui se posent en matière d'imposition depuis les années 80. Aucun des deux modèles ne traite par exemple des fusions transfrontières, des dispositifs agressifs d'évasion fiscale, du chalandage fiscal, des entités hybrides, de la dualité des régimes applicable à des sociétés étrangères et des transactions financières internationales.

40. Au cours des dernières années, l'OCDE a tenté d'associer les pays en développement et les pays en transition à ses diverses activités relatives aux conventions fiscales et, d'une façon générale, à l'imposition internationale. Elle a invité des représentants des pays en développement et des pays en transition à assister en tant qu'observateurs à certaines de ses réunions, en particulier sur le commerce électronique. Elle a également invité un groupe de pays en développement à formuler des objections sur les positions prises par l'OCDE dans les commentaires à son modèle de convention. Par ailleurs, le Groupe spécial de l'Organisation des Nations Unies a également invité des représentants de l'OCDE à participer à ses activités en tant qu'observateurs. Toutefois, les activités de l'OCDE dans le domaine de l'information, quoique bienvenues, ne peuvent guère aboutir à donner aux pays en développement et aux pays en transition une influence sur les décisions cruciales prises par l'OCDE sur les questions relatives aux conventions fiscales ou sur toute autre question importante pour les États membres de l'OCDE.

Coopération fiscale dans le cadre de la Société des Nations

41. Une grande partie des travaux visant à dégager un consensus sur les questions fiscales internationales ont réellement démarré après la Première Guerre mondiale, dans le cadre des activités de la Société des Nations. La Société a publié le premier modèle de convention fiscale ayant une certaine importance sur le plan international en 1928. Ce modèle était l'aboutissement de travaux qui avaient démarré en 1920. Le modèle de convention reconnaissait qu'il était important que le pouvoir d'imposition soit partagé entre le pays d'origine du revenu et le pays de résidence du contribuable. Il ne cherchait pas à limiter les méthodes que pourraient employer les États contractants pour éviter la double imposition. Il offrait au contraire différents moyens d'obtenir un partage raisonnable des recettes fiscales provenant des activités transfrontières.

42. Le modèle de convention fiscale de la Société des Nations de 1928 avait été établi par un groupe de hauts fonctionnaires spécialistes de la double imposition et de la fraude fiscale. Le groupe initial, établi en 1922, comportait sept membres, qui étaient tous de hauts fonctionnaires des pays européens. En 1925, la composition du Comité a été élargie afin d'inclure deux autres représentants européens et trois représentants de pays non européens. À compter de l'année 1927, un représentant

des États-Unis, État qui n'était pas membre de la Société des Nations, a participé aux travaux du groupe sur une base informelle. Le Comité élargi a produit un rapport et un projet de convention en 1927, qui fut communiqué à tous les membres de la Société des Nations et à certains États non membres. En 1928, le Secrétaire général de la Société des Nations a organisé une réunion de hauts fonctionnaires à Genève (Suisse) pour examiner le projet de modèle de convention. Les rédacteurs du projet de convention s'étaient en partie basés sur un rapport de la Société des Nations sur la double imposition de 1923, qui avait été établi par un groupe de quatre économistes, composé de Sir Josiah Stamp (Grande-Bretagne), du professeur Einaudi (Italie), du professeur Bruins (Pays-Bas) et du professeur Seligman (États-Unis).

43. Le modèle de convention de 1928 ne traitait que d'un petit sous-ensemble des questions de fiscalité internationale importantes en matière d'imposition des activités transfrontières. Compte tenu de la nécessité de procéder à des travaux supplémentaires, la Société des Nations créa en 1929 un comité fiscal qui poursuivit ses activités pendant et après la Deuxième Guerre mondiale. Il cessa de fonctionner lorsque l'Organisation des Nations Unies prit la place de la Société des Nations.

44. Au cours des années 30, une grande partie des travaux du Comité fiscal de la Société des Nations a consisté à établir des règles et des normes en matière de répartition du revenu industriel et commercial des entreprises ayant des activités dans plus d'un pays. En 1933, il a élaboré un projet de convention multilatérale sur la répartition des profits. Ce projet de convention a été révisé en 1935, mais n'a jamais été officiellement adopté.

45. Le Comité des affaires fiscales de la Société des Nations a poursuivi ses travaux sur le modèle de convention fiscale pendant les années de la guerre. En 1940, puis en 1943, il a organisé une conférence régionale à Mexico sur la révision de la convention de 1928. Des représentants des pays occidentaux, des pays développés et des pays en développement participaient à cette conférence qui a produit un projet de modèle de convention, appelé le projet de Mexico.

46. D'une façon générale, la position adoptée dans le projet de Mexico était que la compétence principale en matière fiscale devait être attribuée au pays d'origine du revenu – position qui avait la faveur des pays en développement. À cet égard, le projet de Mexico modifiait considérablement le modèle de convention adopté par la Société des Nations en 1928. Toutefois, la structure de base de la convention restait inchangée. Le projet de Mexico résolvait une ambiguïté de la convention de 1928 en établissant que le revenu des activités obtenu dans un pays serait imposable dans ce pays à moins que ces activités ne soient « isolées et occasionnelles » et que l'entreprise obtenant ce revenu n'ait pas d'établissement stable dans ce pays. Les règles d'attribution du revenu à un établissement stable figuraient dans un protocole à la convention. D'une façon générale, ces règles s'inspiraient du projet de convention sur la répartition des profits rédigé par le Comité fiscal en 1935.

47. Les travaux de la Société des Nations en matière fiscale se sont brièvement poursuivis après la création des Nations Unies en 1945. En 1946, tous les membres du Comité fiscal de la Société des Nations se sont réunis à Londres pour examiner le projet de Mexico. Un nouveau projet appelé le projet de Londres a alors été établi. Le projet de Londres était semblable à celui de Mexico sur de nombreux points ayant trait aux traitements des profits des entreprises. Il en différait cependant dans la mesure où il stipulait qu'une entreprise résidant sur le territoire de l'un des États

contractants devait avoir un établissement stable dans un autre État contractant pour que cet État soit autorisé à imposer l'entreprise sur une fraction quelconque de ses profits. Par ailleurs, le projet de Londres limitait considérablement l'imposition du revenu des investissements dans le pays d'origine, contrairement à la position qui avait la faveur des pays en développement et qui avait été adoptée dans le projet de Mexico. Le projet de Mexico établissait par exemple que les redevances d'exploitation d'un brevet ou d'un processus secret ne seraient imposées que dans l'État où le droit était exploité. Au contraire, le projet de Londres accordait le droit d'imposer ces redevances au pays de résidence.

48. Ni le projet de Londres, ni celui de Mexico n'ont été adoptés comme modèle de convention par la Société des Nations ou par l'institution qui lui a fait suite. Le Comité des affaires fiscales a été dissous lorsqu'il a été mis fin à la Société des Nations. L'Organisation des Nations Unies n'a pas nommé de nouvel organe pour continuer ses travaux et il a fallu attendre 1967 pour que l'Organisation des Nations Unies crée le Groupe spécial d'experts qui est chargé de traiter des questions fiscales internationales. Toutefois, le Groupe spécial a été loin de jouir de l'appui institutionnel et du statut dont avait bénéficié le Comité des affaires fiscales à l'époque de la Société des Nations. Il n'est pas surprenant que le Groupe spécial n'ait pu jouer le rôle important qu'avait joué son prédécesseur dans la réalisation d'un consensus international en matière fiscale. Ce qui est surprenant c'est que, malgré le manque d'appui institutionnel, il ait inscrit à son actif certaines réussites majeures.

IV. Un nouveau cadre institutionnel

49. **Le rapport Zedillo affirme à juste titre que les dispositifs internationaux existants pour traiter des questions fiscales internationales ne sont pas satisfaisants du point de vue des pays en développement et en transition. La question est de savoir comment modifier ces dispositifs de façon à améliorer le cadre institutionnel de la coopération internationale en matière fiscale.**

50. **Au minimum, les pays en développement et les pays en transition doivent pouvoir disposer d'un centre de coopération internationale en matière fiscale, doté d'un personnel compétent et suffisant et qui puisse s'adapter à leurs priorités. Ce centre est nécessaire pour les aider à faire face aux énormes pressions financières qu'ils subissent tant sur leur marché intérieur qu'à l'extérieur. L'approche la plus prometteuse consiste à renforcer le programme déjà mis en place au sein de l'Organisation des Nations Unies, à savoir le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Ainsi qu'on l'a vu à la section III ci-dessus, cet organe a fait un travail important au cours des deux dernières décennies dans le domaine du développement et de la promotion du modèle de convention fiscale des Nations Unies. Il a également organisé plusieurs ateliers pour aider à la formation des responsables de la fiscalité dans les pays en développement. Toutefois, il manque fâcheusement de moyens de financement et ne dispose pas de la structure institutionnelle dont il a besoin au sein de l'Organisation des Nations Unies pour faire connaître et défendre ses travaux de façon adéquate dans un contexte international. Il est nécessaire de restructurer considérablement cet organe afin qu'il puisse répondre aux besoins des pays en développement et des**

pays en transition en matière d'aide et d'appui sur les questions fiscales internationales.

51. En termes de statut, le modèle à suivre pour reconstituer le Groupe spécial d'experts pourrait être celui du Comité des affaires fiscales, qui a si bien fonctionné dans le cadre de la Société des Nations. Actuellement, le Groupe spécial a le statut d'« organe d'experts » du Conseil économique et social des Nations Unies. Il conviendrait de lui donner le statut de commission intergouvernementale, disposant d'un budget adéquat pour faire face à ses nouvelles responsabilités. Les membres de cette nouvelle commission de la coopération internationale en matière fiscale seraient élus selon les procédures généralement appliquées dans le cadre du Conseil pour les autres commissions et organes subsidiaires. Comme par le passé, ces membres devraient appartenir aux pays développés, aux pays en développement et aux pays en transition, et servir en tant que représentants de leur gouvernement.

52. La Commission devrait être appuyée par une petite équipe de spécialistes de la fiscalité, recrutés parmi des professionnels de la comptabilité, de l'économie et du droit, et dirigés par un responsable ayant une expérience des questions fiscales internationales. Elle devrait par ailleurs disposer d'un budget suffisant pour organiser, par exemple, des rencontres occasionnelles avec les représentants des États membres et pour permettre à certains des cadres de l'équipe d'appui de représenter le Secrétariat des Nations Unies dans d'autres forums. Le personnel de la Commission pourrait par exemple participer au « dialogue mondial sur la fiscalité », qui a été proposé par la Banque mondiale, le Fonds monétaire international et l'OCDE.

53. L'objectif principal de la Commission de la coopération internationale en matière fiscale qui est proposé serait de donner aux pays en développement et en transition la possibilité de faire entendre leur voix efficacement lorsque la communauté internationale prend des décisions en matière de coopération fiscale. À cette fin, la Commission assumerait les activités du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale relatives aux conventions fiscales. Comme l'a fait le Groupe d'experts au cours des années récentes, la Commission inscrirait à son programme l'examen de toutes les grandes questions fiscales internationales d'importance pour les pays développés et les pays en développement. Les cadres de l'équipe d'appui auraient pour tâche d'aider à organiser des réunions de la Commission et d'établir les documents de travail pour ces réunions.

54. Les travaux de la Commission ne feraient pas double emploi avec ceux des autres organisations internationales. Par exemple, la Commission ne tenterait pas de recueillir des données statistiques sur les systèmes fiscaux, ce travail étant assuré par l'OCDE, ou des données sur le développement économique, comme le fait la Banque mondiale. De la même manière, elle n'apporterait pas d'assistance technique en matière d'élaboration des règles fiscales internes ou d'introduction de nouveaux impôts.

55. Outre son objectif principal, la Commission pourrait poursuivre plusieurs objectifs annexes. Elle pourrait par exemple servir de centre d'échange d'informations sur les techniques fiscales qui ont été utilisées avec succès dans les pays en développement et dans les pays en transition pour traiter des questions fiscales internationales. Elle pourrait également tenir une liste

d'experts internationaux indépendants en matière de fiscalité internationale qui, à la demande des gouvernements des pays hôtes, conseilleraient des pays en développement et des pays en transition pour certains types de réformes fiscales. Ainsi que l'avait fait à l'occasion le Groupe d'experts, la Commission pourrait organiser des ateliers sur les questions fiscales internationales à l'intention des pays en développement et des pays en transition.

Notes

- ¹ Voir le *Consensus de Monterrey issu de la Conférence internationale sur le financement du développement* (Rapport de la Conférence internationale sur le financement du développement, Monterrey, Mexique, 18-22 mars 2002 (publication des Nations Unies, Numéro de vente E.02.II.A.7), chap. 1, résolution 1, annexe), par. 1.
- ² Ibidem.
- ³ Ibidem, par. 10.
- ⁴ Ibidem, par. 64.
- ⁵ OCDE, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune : Rapport du Comité des affaires fiscales* (Paris, 1977), p. 2.
- ⁶ « Developing the International Dialogue on Taxation: A joint Proposal by the Staffs of the International Monetary Fund, OECD and the World Bank », par. 7. Disponible à l'adresse suivante : <www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>. (consulté le 16 septembre 2003).
- ⁷ Marshall Langer, « New E.U., U.K., and U.S. reporting rules on bank deposit interest paid to nonresidents », *Tax Notes International* (28 janvier 2002), p. 403 à 411.
- ⁸ Voir OCDE *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune : Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE* (Paris, 1963).
- ⁹ Voir OCDE *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune : Rapport du Comité des affaires fiscales* (Paris, 1977).
- ¹⁰ *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.79.XVI.3).
- ¹¹ Publication des Nations Unies, numéro de vente : E.80.XVI.3 et corrigendum.
- ¹² *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (publication des Nations Unies, numéro de vente : E.01.XVI.2).