



Nations Unies

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux
de la deuxième session
(30 octobre-3 novembre 2006)**

Conseil économique et social
Documents officiels
Supplément n° 45

Conseil économique et social
Documents officiels
Supplément n° 45

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

**Rapport sur les travaux
de la deuxième session
(30 octobre-3 novembre 2006)**



Nations Unies • New York, 2007

Note

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres. La simple mention d'une cote renvoie à un document de l'Organisation.

Résumé

Le présent rapport contient les conclusions et recommandations issues de la deuxième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, qui s'est tenue à l'Office des Nations Unies à Genève du 30 octobre au 3 novembre 2006. Le Comité, créé par la résolution 2004/69, du Conseil économique et social, comprend 25 experts nommés à titre individuel pour une période de quatre ans. Il s'est penché sur les questions suivantes : a) emploi abusif des conventions fiscales; b) entraide en matière de recouvrement de créances fiscales; c) définition de l'établissement permanent; d) imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement; e) échange de renseignements; f) révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries); g) traitement des instruments financiers islamiques; et h) règlement des différends.

À l'issue de son examen des questions susmentionnées, le Comité a formulé une série de conclusions et de recommandations à l'intention du Conseil économique et social, des États Membres et du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies.

Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction	1–6	1
II. Organisation de la session.	7–17	3
A. Ouverture de la session par le Président du Comité.	7	3
B. Adoption de l'ordre du jour	8	3
C. Élection du Vice-Rapporteur	9	3
D. Examen du Règlement intérieur et autres questions d'organisation	10–14	3
E. Statut juridique du Modèle de convention de double imposition entre pays développés et pays en développement.	15–16	4
F. Projet de résolution du Conseil économique et social	17	5
III. Examen des questions de fond touchant à la coopération internationale en matière fiscale.	18–60	6
A. Emploi abusif des conventions fiscales (anciennement « abus des conventions fiscales »)	18–20	6
B. Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales	21–23	6
C. Définition de l'établissement permanent.	24–29	7
D. Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement	30–35	8
E. Échange de renseignements	36–46	9
F. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.	47–50	11
G. Traitement des instruments financiers islamiques (anciennement « définition de l'intérêt »)	51–56	11
H. Règlement des différends	57–60	12
IV. Dates et ordre du jour de la troisième session du Comité	61–66	14
V. Adoption du rapport sur la deuxième session qui sera soumis au Conseil économique et social.	67	16
VI. Conclusions et recommandations.	68–78	17
 Annexe		
Projet de résolution recommandé pour adoption par le Conseil économique et social		20

Chapitre premier

Introduction

1. En application de la résolution 2004/69 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa deuxième session à Genève du 30 octobre au 3 novembre 2006.

2. Vingt-deux experts fiscaux et 109 observateurs ont participé à la deuxième session du Comité d'experts. Les membres suivants du Comité étaient présents : Moftah Jassim Al-Moftah (Qatar), Bernell L. Arrindell (Barbade), Noureddine Bensouda (Maroc), Rowena G. Bethel (Bahamas), Patricia A. Brown (États-Unis d'Amérique), José Antonio Bustos Buiza (Espagne), Paolo Ciocca (Italie), Andrew Dawson (Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Nahil L. Hirsh (Pérou), Armando Lara Yaffar (Mexique), Frank Mullen (Irlande), Kyung Geun Lee (République de Corée), Tizhong Liao (Chine), Habiba Louati (Tunisie), Ronald Peter van der Merwe (Afrique du Sud), Dmitri Vladimirovich Nikolaiev (Fédération de Russie), Pascal Saint-Amans (France), Serafin U. Salvador, Jr. (Philippines), Erwin Silitonga (Indonésie), Stig Sollund (Norvège), Robert Waldburger (Suisse) et Eduardo Zaidensztat Capnikas (Uruguay).

3. Des observateurs des pays suivants étaient présents : Albanie, Allemagne, Arabie saoudite, Australie, Azerbaïdjan, Barbade, Bosnie-Herzégovine, Botswana, Brunéi Darussalam, Cameroun, Chili, Croatie, Danemark, Espagne, États-Unis d'Amérique, Indonésie, Iran (République islamique d'), Israël, Italie, Japon, Koweït, Lettonie, Liechtenstein, Malaisie, Maroc, Monaco, Nicaragua, Norvège, Oman, Pakistan, Pays-Bas, Qatar, République tchèque, Roumanie, Sénégal, Serbie, Singapour, Soudan, Thaïlande, Timor-Leste, Trinité-et-Tobago, Turquie, Viet Nam et Yémen. Des observateurs des îles Caïmanes (territoire d'outre-mer du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) et de l'île de Man (dépendance de la Couronne du Royaume-Uni) étaient également présents.

4. Étaient également présents des observateurs des organisations intergouvernementales suivantes : Secrétariat du Commonwealth, Commission européenne, Centre interaméricain des administrations fiscales (CIAT), Fonds monétaire international (FMI) et Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

5. Étaient aussi présents des observateurs des entités suivantes : Chambre de commerce internationale (CCI), Bureau international de documentation fiscale (IBFD), Tax Justice Network et Visiting International Faculty Program. Les personnes suivantes ont pris part à la session à titre individuel : Dan Badin, Jon E. Bischel, Frank L. Brunetti, Stephen R. Crow, David Davies, Ghislain T. J. Joseph, Bruno Gurtner, Woo Taik Kim, Michael J. McIntyre, Toshio Miyatake, Yoon Oh, Moo Seok Ok, Sol Picciotto, Prem Sikka, Hans Pijl et Ji Hyun Yoon.

6. L'ordre du jour révisé de la deuxième session était le suivant :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux (E/C.18/2006/1/Rev.1).
3. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :

- a) Emploi abusif des conventions fiscales (E/C.18/2006/2 et Add.1);
 - b) Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales (E/C.18/2006/3);
 - c) Définition de l'établissement permanent (E/C.18/2006/4);
 - d) Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement (E/C.18/2006/5);
 - e) Échange de renseignements (E/C.18/2006/6 et Add.1 à 3);
 - f) Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (E/C.18/2006/7);
 - g) Règlement des différends (E/C.18/2006/8);
 - h) Définition de l'intérêt (E/C.18/2006/9).
4. Dates et ordre du jour de la troisième session du Comité.
 5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa deuxième session.

Chapitre II

Organisation de la session

A. Ouverture de la session par le Président du Comité

7. Le 30 octobre 2006, le Président du Comité, M. Nouredine Bensouda, a ouvert la première séance de la deuxième session du Comité.

B. Adoption de l'ordre du jour

8. À l'issue d'un débat, le Comité d'experts a adopté l'ordre du jour par consensus, reconnaissant qu'une certaine souplesse s'imposait. Au cours de la session, la question « définition de l'intérêt » (renommée « traitement des instruments financiers islamiques » comme indiqué au paragraphe 54 ci-après) a été examinée comme étant le point g), la question « règlement des différends » devenant le point h) à la suite d'une inversion dans l'ordre de leur examen.

C. Élection du Vice-Rapporteur

9. Le Président a demandé aux membres du Comité de désigner des candidats au poste de vice-rapporteur. Bernell Arrindell a été élu Vice-Rapporteur. Conformément à la décision prise à la première session, Pascal Saint-Amans était le Rapporteur de la deuxième session. Il a également été décidé que les rapports présentés quotidiennement en début de journée par le Rapporteur devraient être concis, tout en rendant suffisamment compte des vues majoritaires et minoritaires.

D. Examen du Règlement intérieur et autres questions d'organisation

10. Le secrétariat (Oscar de Rojas) a annoncé la nomination de deux nouveaux membres : Nobuyuki Nakamura (Japon), pour remplacer Yoshiki Takeuchi et Eduardo Zaidensztat Capnikas (Uruguay), pour remplacer Talmon de Paula Freitas. La nomination au Secrétariat de Manuel F. Montes et de Michael Lennard a été annoncée.

11. M. de Rojas a également fait état de la création d'un fonds d'affectation spéciale afin d'accroître les capacités de l'administration fiscale dans les pays en développement. Ce fonds attend encore les contributions des États Membres. Le représentant du Pakistan a fait savoir que son pays souhaiterait accueillir un atelier de formation de l'ONU. Le Viet Nam a rappelé l'offre d'accueillir un atelier de formation qu'il avait déjà formulée. S'agissant des questions budgétaires en général, le Comité a noté que certains des sous-comités devraient se réunir au moins une fois chacun afin de régler des questions de rédaction, la priorité allant à ceux chargés de la question de la définition de l'établissement permanent et de l'abus des conventions fiscales, compte tenu notamment de la nécessité d'assurer la participation des pays en développement à ces réunions. Il a donc été décidé qu'un financement était nécessaire.

12. La question de l'application de la procédure « d'approbation tacite » à la participation d'observateurs privés et d'observateurs d'organisations non gouvernementales a été soulevée. Il a été décidé que cette règle serait appliquée à la lettre.

13. Le Comité s'est réuni en séances privées afin d'examiner certaines questions de procédure. Il a décidé que la composition des sous-comités serait fixée au cas par cas, compte tenu des grands principes ci-après. Lorsqu'il est décidé de constituer un sous-comité, le Président invite les membres du Comité ainsi que les observateurs à présenter des candidatures. Le Comité choisit un coordonnateur en séance privée qu'il consulte avant d'examiner les candidatures. Les décisions seront guidées par les considérations suivantes :

a) Le nombre de participants doit être limité afin de garantir l'efficacité des travaux. La priorité sera donnée aux membres du Comité;

b) Toutefois, il est reconnu que pour s'acquitter efficacement de leur mandat, les sous-comités devront faire appel à des connaissances plus diverses que celles dont disposent les observateurs;

c) Il sera tenu compte de la nécessité de garantir une représentation équilibrée (pays développés et pays en développement, répartition géographique, membres du Comité et observateurs).

14. S'agissant des questions de procédure, le Comité a confirmé la procédure à suivre pour l'élaboration des documents qu'il serait chargé d'examiner, à savoir :

a) Chaque sous-comité rédigera un rapport sous la responsabilité du coordonnateur;

b) Le coordonnateur invitera le Secrétariat à fournir à tous les participants aux réunions du Comité, sous forme électronique, le document au sujet duquel des observations devront être adressées au coordonnateur dans un délai accepté par ce dernier. Le Secrétariat communiquera également les documents aux autres parties intéressées, telles que définies par des consultations avec les pays membres;

c) Après avoir examiné les observations formulées dans les délais spécifiés, le sous-comité établira un nouveau projet pour la session annuelle du Comité, pour décision ou examen;

d) Ces documents seront soumis au Secrétariat dans des délais suffisants pour pouvoir être traduits et distribués sous leur forme définitive;

e) Le Secrétariat informera les coordonnateurs des délais à respecter.

E. Statut juridique du Modèle de convention de double imposition entre pays développés et pays en développement

15. Répondant à une question soulevée à plusieurs reprises au cours du débat, un représentant du Secrétariat a indiqué que le Modèle de convention des Nations Unies n'a pas de statut juridique. Il a toutefois indiqué que le Comité était libre de l'approuver ou de le soumettre au Conseil économique et social afin d'en faire un instrument intergouvernemental.

16. Le Comité a décidé que le Modèle de convention devait rester un document directif et qu'il serait chargé de sa mise à jour.

F. Projet de résolution du Conseil économique et social

17. Le Comité a examiné un projet de résolution à soumettre pour adoption au Conseil économique et social qui rend compte des résultats de la session. Ce projet est joint en annexe au présent rapport.

Chapitre III

Examen des questions de fond touchant à la coopération internationale en matière fiscale

A. Emploi abusif des conventions fiscales (anciennement « abus des conventions fiscales »)

18. M. Lee, coordonnateur du sous-comité initialement constitué pour traiter des abus des conventions fiscales, a fait un exposé PowerPoint dans lequel il a résumé les travaux du sous-comité. Un débat approfondi a eu lieu. Dans le cadre de ce débat, il a été décidé que la question devrait désormais être intitulée « Emploi abusif des conventions fiscales » afin de mieux définir le contenu, et que le nom du sous-comité serait modifié en conséquence pour devenir le sous-comité de l'emploi abusif des conventions fiscales.

19. **Il a été décidé que le sous-comité devrait poursuivre ses travaux avec le mandat ci-après : rédiger un nouveau Commentaire sur l'article premier qui comporterait à la fois des exemples pratiques et un libellé éventuel des dispositions destinées à lutter contre l'emploi abusif des conventions par les contribuables. Il a été suggéré que le choix des exemples devrait se faire en songeant plus particulièrement aux abus qui touchent les pays en développement et aux mesures que ces pays pourraient prendre pour les combattre. Il conviendrait aussi de s'attacher aux liens entre les conventions et les règles nationales visant à combattre les abus. Afin que son nom corresponde plus précisément à ses travaux, le sous-comité s'appellera désormais le sous-comité de l'emploi abusif des conventions.**

20. **Il a également été décidé que Bernell Arrindell deviendrait membre du sous-comité.**

B. Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales

21. M. Saint-Amans a fait une présentation des travaux du sous-comité, qui avait proposé d'ajouter un nouvel article 27 au Modèle de l'ONU. Cet article limiterait l'entraide en matière de recouvrement des créances fiscales aux résidents des États contractants et aux créances fiscales visées par la Convention. Un bref débat a eu lieu, au cours duquel l'élargissement de la portée de l'article à toutes les créances fiscales, et pas seulement celles généralement visées par la Convention, a réuni un consensus. Le coordonnateur a été invité à remanier l'article et son commentaire en conséquence.

22. Un nouveau projet d'article, accompagné de son commentaire, qui avait été élaboré en tenant compte de ce débat, a été à nouveau présenté au Comité. Cet article est analogue à l'article 27 de l'OCDE, mais le commentaire précise certaines questions qui intéressent les pays en développement, notamment en matière de partage des coûts.

23. **Le Comité a adopté cet article et son commentaire en vue de leur inclusion dans la prochaine version du Modèle de convention.**

C. Définition de l'établissement permanent

24. Stig Sollund et Hans Pijl ont présenté les travaux du sous-comité. La question, considérée comme présentant un intérêt critique, a fait l'objet d'un débat approfondi. Le débat est allé au-delà de la simple question de la définition de « l'établissement permanent ».

25. S'agissant des modifications à apporter au Commentaire, les conclusions du sous-comité ont été approuvées.

26. Les principales questions abordées au cours du débat étaient les suivantes :

a) Suppression éventuelle de l'article 14 (« Professions indépendantes ») pour faire appel à l'article 5, et dans ce cas, ajustements éventuels à apporter au Modèle. Il a été indiqué que toute modification dans ce sens nécessiterait une attention spéciale étant donné que le Modèle de l'ONU diffère du Modèle de l'OCDE, notamment en ce qui concerne le critère temporel;

b) Comment garantir une imposition appropriée des services en général. La question des honoraires techniques – Doivent-ils relever de l'article sur les redevances? – a été considérée comme faisant partie de la question prise dans un sens plus large, tout en n'étant pas précisément liée à la définition de l'établissement permanent; et

c) Faut-il préciser l'assiette (montants bruts ou nets)? Cette question est importante étant donné que les articles 14 et 7 ne sont pas libellés de la même manière en ce qui concerne la base d'imposition (revenus dans le premier cas et bénéfiques dans le deuxième), et qu'il serait donc possible d'arriver à un résultat différent avec ces deux articles. Certains participants ont estimé que cette question n'était pas pertinente et qu'il n'y avait pas lieu d'en poursuivre l'examen.

27. Comme pour d'autres questions, il y a eu un débat sur les rapports entre les Modèles de l'OCDE et de l'ONU. De l'avis général, il faudrait faire appel aux compétences disponibles, y compris au sein de l'OCDE, sans être liés par des conclusions formulées ailleurs. Les deux modèles ne sont pas en concurrence et le Comité est libre de s'écarter de tout autre modèle, compte tenu de la situation des pays en développement.

28. Le sous-comité a été invité à poursuivre ses travaux. Il conviendrait de s'intéresser tout d'abord à l'imposition des services visés aux articles 14 et 5 (y compris à la possibilité de supprimer l'article 14 et d'adapter l'article 5 de manière à maintenir un équilibre approprié dans les droits d'imposition actuellement prévus par l'article 14) et à l'imposition des honoraires techniques. À titre subsidiaire, le sous-comité s'intéressera également à la question de l'imposition sur une base nette ou brute et au besoin éventuel de définir les termes « installation d'affaires » et « entreprise ». Le sous-comité a été chargé de proposer un projet d'article et de Commentaire qui tiendrait compte à la fois de ses nouveaux travaux et de ce qui a été convenu au cours de la session. Le Secrétariat a été invité à aider le sous-comité à rédiger le Commentaire. Il a été décidé que Erwin Silitonga et Eduardo Zaidenzstat Capnikas deviendraient membres du sous-comité.

29. **Un certain nombre d'autres questions telles que l'imposition des pêcheries et du commerce électronique ont également été évoquées. Il a été décidé qu'elles feraient l'objet d'un examen plus approfondi.**

D. Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement

30. M. Victor Thuronyi a présenté la question. Il a relevé que ces travaux avaient été facilités par le Dialogue fiscal international (DFI), initiative du FMI, de l'OCDE, de la Banque mondiale et de la Banque interaméricaine de développement, à laquelle l'Organisation des Nations Unies participait en qualité d'observateur, afin d'encourager et de faciliter les débats sur les questions fiscales entre les responsables nationaux des questions fiscales et les organisations internationales.

31. Au cours du débat, on a fermement fait valoir que les fournisseurs d'une assistance devraient être prêts à respecter les conditions du régime fiscal. En revanche, les participants ont reconnu que les donateurs insistent souvent pour obtenir des exonérations fiscales afin d'avoir l'assurance que l'assistance qu'ils fournissent n'est pas diluée, ou considérée comme étant diluée, auquel cas la question concerne la nature, l'étendue et l'administration (y compris la transparence) des exonérations accordées.

32. De l'avis général, pour trouver des solutions cohérentes, il faudrait reconnaître que ces différents points de vue correspondent souvent au rôle des différents participants dans le processus d'aide, plutôt qu'aux buts ultimes recherchés, et aussi bien les donateurs que les bénéficiaires doivent mieux comprendre la situation afin de garantir la réalisation des objectifs communs des projets d'assistance.

33. De nombreux participants ont relevé que ces questions se posent dans de nombreux scénarios très différents et que l'octroi ou le refus d'exonérations pourrait varier en fonction de ces scénarios. On a fait observer, par exemple, que certaines exonérations pourraient être appropriées en cas de secours d'urgence, alors que des exonérations analogues ne le seraient pas en cas de développement des infrastructures ou d'accès aux marchés financiers en raison des distorsions qu'elles pourraient entraîner et de leur impact éventuel sur les entreprises et les travailleurs nationaux dans ces secteurs.

34. La plupart des participants se sont accordés à reconnaître que le Comité d'experts était l'enceinte appropriée pour traiter cette question, bien qu'une opinion dissidente ait été exprimée. On a estimé que des travaux plus approfondis s'imposaient quant au fond, en particulier afin de fournir au Comité des études de cas, mais aussi quant aux procédures. S'agissant du fond, de nombreuses options ont été acceptées comme possibles. En tout état de cause, il a été décidé que cette question relevait du mandat du Comité mais qu'il ne serait pas approprié, au moins à ce stade, de faire rapport au Conseil économique et social, ou d'adopter un caractère directif, dans la mesure où il s'agit d'une question de comportement plutôt que de règles.

35. **Le Comité a pris note du document et a invité le Dialogue fiscal international (DFI) à poursuivre ses travaux selon une formule qui permettrait aux organisations donatrices d'y participer. M. Thuronyi a été invité à établir un rapport à ce sujet. Ce rapport comporterait une analyse et des études de cas**

approfondies de l'impact des exonérations fiscales dans différentes situations. Les pays ont été invités à soumettre des études de cas sur la question à Victor Thuronyi.

E. Échange de renseignements

36. José Antonio Bustos Buiza a présenté les documents établis par le sous-comité. Il a également fait référence au projet de code de conduite établi par Michael McIntyre. Tous les participants ont reconnu la qualité du travail effectué en matière d'échange de renseignements et les propositions visant à modifier l'article 26 du Modèle de l'ONU ont fait l'objet d'un débat approfondi.

37. De nombreux observateurs venus de pays développés et de pays en développement ont été d'avis que le renforcement de l'échange de renseignements était souhaitable et ont donc favorablement accueilli cette proposition. Il a été décidé que la portée de cet article ne devrait être limitée ni aux résidents des États contractants, ni aux types d'impôts visés par la Convention. Certains participants ont fait valoir qu'il conviendrait de prévoir explicitement que l'échange de renseignements doit se faire en dépit des dispositions du paragraphe 3 de l'article 26 du Modèle existant.

38. Le débat a porté sur le libellé proposé pour cet article, en s'attachant aux trois grandes questions ci-après :

a) Dans l'ensemble, les participants se sont déclarés favorables à la formule « qui pourraient être pertinents » qui était proposée, bien qu'elle s'écarte du libellé de l'OCDE. D'autres participants ont déclaré préférer la formule « vraisemblablement pertinents », dont la portée serait probablement plus large, mais il a été décidé que la formule « qui pourraient être pertinents » se prêterait à un échange effectif de renseignements. L'importance du Commentaire à cet égard a fait l'unanimité. Il a été suggéré que le projet de Commentaire pourrait s'inspirer du libellé utilisé dans le rapport (autrement dit, les paragraphes 30 et 31 pourraient remplacer les paragraphes 72 et 73 du Commentaire proposé) au sujet de l'automatisme de l'échange de renseignements;

b) S'agissant de la divulgation aux organes de contrôle, certains participants ont regretté la formule restrictive proposée dans le rapport. Ils ont indiqué que si ces organes relèvent de l'État, ils sont probablement soumis aux mêmes obligations en matière de confidentialité que les autorités fiscales. D'autres participants avaient un point de vue différent du fait que dans un certain nombre de pays en développement, les organes de contrôle peuvent ne pas être soumis aux mêmes règles de confidentialité. Il a été suggéré que la question pourrait être traitée dans le Commentaire, qui pourrait préciser cette notion et offrir un autre libellé aux pays qui préféreraient une formule plus restrictive en raison de leurs difficultés internes;

c) Pour ce qui est de la condition de double incrimination, telle qu'elle est libellée dans le projet de paragraphe 6 de l'article 26, des vues divergentes ont été exprimées. Certains participants ont indiqué qu'une telle clause n'était nécessaire que si l'échange de renseignements était limité aux infractions fiscales. Cela pourrait même affaiblir l'efficacité de l'article dans son ensemble. D'autres participants étaient en revanche favorables à l'inclusion d'une disposition dans ce

sens dans tous les cas. Quelle que soit la solution adoptée, il devrait être fait état dans le Commentaire de l'autre solution possible.

39. Certains participants se sont inquiétés de l'inclusion dans l'article des mots « combattre l'évasion fiscale », étant donné que l'évasion fiscale relève d'une conduite légale, contrairement à la fraude fiscale. Le libellé proposé a toutefois bénéficié d'un large appui.

40. On a fait valoir que la question des privilèges professionnels autorisés devrait être développée plus avant dans le Commentaire.

41. La nécessité de mettre à jour le Modèle des Nations Unies en faisant une large place à l'échange de renseignements a bénéficié d'un consensus. Certains participants ont appelé l'attention du Comité sur l'impact positif que cela pourrait avoir en modifiant les lois et pratiques nationales et en améliorant la coopération entre les autorités fiscales. Il a également été suggéré que cette mise à jour pourrait être élargie aux accords globaux qui traitent uniquement de l'échange de renseignements.

42. Le sous-comité a reconnu qu'il conviendrait de s'intéresser à l'efficacité de l'échange de renseignements en tenant compte des aspects administratifs de la question, comme par exemple la capacité administrative et les coûts, ainsi que de la nécessité de rendre plus cohérentes les normes actuelles en la matière. Certains participants de pays en développement ont fait observer le manque actuel de ressources, y compris de compétences, d'où la nécessité d'une assistance technique. Des inquiétudes ont également été exprimées au sujet des retards fréquents dans l'échange de renseignements, très souvent pour des raisons purement administratives. Il a également été rappelé qu'il conviendrait de ne pas perdre de vue les intérêts légitimes des contribuables dans ce domaine.

43. M. McIntyre a présenté un exposé de ses travaux concernant un éventuel code de conduite. Le principe de ce code, à savoir un outil utile pour encourager un plus grand respect des règles par les contribuables et une coopération dans le domaine fiscal, a dans l'ensemble été accepté.

44. Le Comité a reconnu que plusieurs questions de procédure étaient encore en suspens, par exemple le statut d'un code de cette nature et ses liens avec d'autres activités en cours, en particulier dans le domaine du blanchiment d'argent. Il a été décidé que les travaux sur ces aspects devraient être poursuivis avant que l'examen de cette question quant au fond puisse être abordé.

45. Il a également été décidé que M. McIntyre serait invité à préciser ce que serait le contenu de ce code de conduite. Le Secrétariat a été autorisé à fournir une assistance au sujet des procédures pertinentes de l'Organisation des Nations Unies.

46. Le Comité a invité le sous-comité à s'employer à finaliser la proposition d'article et de Commentaire sur l'échange de renseignements en tenant compte du débat de manière à lui permettre d'approuver à sa prochaine session les modifications proposées. Le Comité a décidé que Paolo Ciocca deviendrait membre du sous-comité. Il a également invité M. McIntyre à poursuivre ses travaux et à fournir des précisions supplémentaires sur ce que ce code de conduite contiendrait.

F. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement

47. Frank Brunetti et Jon Bischel ont fait un exposé PowerPoint sur les activités du groupe de travail. Il a été suggéré de remanier le cadre du Manuel afin de le rendre aussi concret que possible. Il a été proposé d'éliminer les aperçus historiques, qui pourraient faire l'objet d'une annexe. Le Manuel révisé mettrait à la disposition des négociateurs de conventions des interprétations, des directives d'application et des suggestions au sujet des différents articles.

48. Un examen de la double imposition à l'échelon international, les modèles des conventions fiscales bilatérales de l'ONU et de l'OCDE, un chapitre sur l'évasion et la fraude fiscales internationales et un autre sur certains aspects de la procédure amiable constitueraient les grandes lignes du Manuel. Diverses conventions y seraient aussi annexées.

49. Certaines questions ont été soulevées au sujet de la méthode utilisée pour choisir les conventions à faire figurer en annexe. Il a été suggéré qu'une convention concernant un pays européen doté d'une méthode d'exemption pourrait y être ajoutée. Certains participants ont signalé la nécessité de maintenir un aperçu historique de l'élaboration des conventions fiscales. Il a également été indiqué que le Manuel devrait traiter de lacunes éventuelles dans l'application des conventions.

50. Le Comité a reconnu la nécessité de réviser le Manuel en tenant compte des modifications apportées au Modèle et à son commentaire. Il a insisté sur le besoin de clarté et d'utilité pour les négociateurs de conventions. Il a décidé que la priorité devrait être accordée à l'inclusion d'exemples pratiques de conventions entre pays développés et pays en développement, dont certains pourraient être empruntés au Commentaire. Le groupe de travail est donc invité à travailler en étroite collaboration avec les autres groupes de travail et sous-comités chargés de la mise à jour du Modèle, afin de soumettre au Comité, avant la fin de son mandat, un Manuel révisé. Il a été décidé que la composition du groupe de travail devrait être élargie, et que Bernell Arrindell, Rowena G. Bethel et l'observateur de l'Allemagne (Wolfgang Lasars) feraient également partie du groupe de travail.

G. Traitement des instruments financiers islamiques (anciennement « définition de l'intérêt »)

51. Moftah Jassim Al-Moftah et Salah Gueydi ont fait un exposé sur le traitement appliqué aux instruments financiers islamiques dans le Modèle de convention des Nations Unies. Ils ont indiqué que les activités financières islamiques s'étaient considérablement développées au cours des dernières années. Elles sont principalement caractérisées par l'interdiction du *riba* (intérêt), l'interdiction du *gharar* (incertitude ou risque) et l'interdiction du *maysir* (jeux de hasard). La finance islamique met donc l'accent sur le partage des bénéfices et sur le lien entre finance et productivité.

52. Les revenus provenant des instruments financiers islamiques seraient donc en principe considérés comme des revenus d'entreprise, des dividendes ou des revenus

de biens immobiliers, en fonction du type de contrat et de la nature du bien sous-jacent. Ils ont également noté que certains pays (la Malaisie et le Royaume-Uni, par exemple) traitent certains de ces revenus comme des intérêts aux fins de conventions fiscales.

53. Répondant à une question concernant l'application de l'article sur les intérêts entre pays islamiques, M. Al Moftah a indiqué que des systèmes bancaires traditionnels et islamiques coexistent actuellement. L'article 11 est donc nécessaire.

54. Il a été suggéré qu'il serait utile d'obtenir à cet égard des observations complémentaires des pays islamiques. Il a également été décidé dans le cadre de ce débat que le libellé de cette question serait désormais « Traitement des instruments financiers islamiques » afin de mieux correspondre à ce qu'il recouvre et qu'un groupe de travail serait créé pour s'occuper des différents aspects de la question.

55. Il a également été indiqué que cette question du traitement se rattache à la question fondamentale de la définition des revenus en vertu des conventions fiscales.

56. Il a été décidé que des travaux complémentaires s'imposaient afin de mieux comprendre les questions soulevées. On a estimé que le Modèle ou le Manuel devraient fournir des directives à ce sujet. Cette question sera tranchée lorsque des travaux complémentaires auront été soumis au Comité. Le nouveau groupe de travail fera en particulier appel au concours de Andrew Dawson, des observateurs du Qatar (Salah Gueydi), du Soudan (Gabir Saad El Din), de la Malaisie (Khodijah Abdullah), de l'OCDE (Jacques Sasseville) et du FMI (Victor T. Thuronyi), sous la coordination de M. Al-Moftah. Le groupe de travail s'intitulera groupe de travail du traitement des instruments financiers islamiques.

H. Règlement des différends

57. M. Robert Waldburger a fait un exposé sur l'évolution de la question de l'arbitrage dans différents cadres tels que l'OCDE et l'Union européenne.

58. La plupart des participants se sont déclarés favorables à la poursuite des travaux en vue d'insérer une disposition dans le Modèle ou à fournir des directives afin d'améliorer les procédures de règlement amiable et de proposer d'autres méthodes de règlement des différends. L'arbitrage obligatoire, l'arbitrage volontaire ou la médiation ont été cités comme d'autres solutions possibles à envisager. On a reconnu que les aspects pratiques de ces procédures présentaient un intérêt particulier.

59. Malgré une opinion dissidente, la poursuite des travaux en vue d'améliorer le règlement des différends a bénéficié d'un large appui. L'intérêt de ces travaux consisterait pour une large part à fournir des directives pratiques pour l'application des procédures de règlement amiable et d'autres formes de règlement des différends. L'arbitrage a été considéré comme constituant un encouragement à résoudre les problèmes de manière efficace. De nombreux participants ont cité l'évolution de la question dans d'autres enceintes telles que l'Union européenne, l'OCDE et l'Organisation mondiale du commerce (OMC).

60. Il a été décidé de constituer un nouveau sous-comité du règlement des différends qui serait chargé de cette question à la place du groupe de travail actuel. Ce sous-comité a été invité à établir un rapport dans lequel il proposerait les moyens d'améliorer le règlement des différends et formulerait des directives pratiques afin de rendre aussi efficaces que possible les procédures amiables prévues par les conventions existantes. M. Waldburger a été nommé coordonnateur du sous-comité, qui comprendra également Habiba Louati, Frank Mullen, Pascal Saint-Amans, Serafin U. Salvador Jr. ainsi que les observateurs de l'Australie (Paul McBride), du Viet Nam (Dang Ngoc Minh) et du Bureau international de documentation fiscale (IBFD) (Hubertus Bierlaagh).

Chapitre IV

Dates et ordre du jour de la troisième session du Comité

61. Le Comité a procédé à un débat général sur les nouvelles questions qui pourraient être inscrites à l'ordre du jour de sa troisième session. Différentes propositions ont été faites :

- a) Partenariats;
- b) Options d'achat d'actions;
- c) Entreprises à double résidence;
- d) Professeurs invités;
- e) Révision des Commentaires;
- f) Imposition des retraites; et
- g) Non-discrimination.

Parmi ces questions, celles figurant aux alinéas e) et f) ont reçu le plus large appui en vue de leur examen à la troisième session, et il a été décidé que la révision des Commentaires serait ajoutée à l'ordre du jour, tandis que l'imposition des retraites serait traitée si le temps le permettait.

62. Le programme de travail du Comité jusqu'à la fin de son mandat a fait l'objet d'un débat général.

63. À l'issue de ce débat, le Comité a décidé que le projet d'ordre du jour de sa troisième session serait le suivant :

1. Emploi abusif des conventions fiscales (5 heures).
2. Définition de l'établissement permanent (5 heures).
3. Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement (1 heure).
4. Échange de renseignements, et notamment code de conduite (4 heures).
5. Révision du Manuel (une demi-heure).
6. Règlement des différends (4 heures).
7. Révision des Commentaires (4 heures et demie).
8. Traitement des instruments financiers islamiques (3 heures).
9. Adoption du rapport (3 heures).

64. En ce qui concerne la révision des Commentaires, il a été décidé que tous les experts les liraient avant la fin de l'année et spécifieraient les modifications éventuelles à leur apporter (erreurs, divergences, aspects dépassés, etc.). Il conviendra de s'intéresser également au style et à la pertinence de certaines affirmations, par exemple celles concernant les divergences entre le point de vue des pays en développement et celui des pays développés. À cette fin, les experts enverront par courrier électronique au coordonnateur la liste des modifications qu'ils proposent d'apporter. Les observateurs ont également été

invités à proposer des modifications. Cette question nécessitera également une coordination entre le Secrétariat et le Secrétariat de l'OCDE quant à la manière d'inclure les commentaires de l'OCDE dans les Commentaires relatifs au Modèle des Nations Unies.

65. Le Comité a désigné l'observatrice du Chili (Lise-Lott Kana) pour assurer la coordination des modifications éventuelles à apporter aux Commentaires et l'observateur du Maroc (Mustapha Kharbouch) pour l'aider dans cette tâche.

66. Le Comité a décidé que sa troisième session se tiendrait du 29 octobre au 2 novembre 2007.

Chapitre V

Adoption du rapport sur la deuxième session qui sera soumis au Conseil économique et social

67. Le Comité a approuvé et adopté le présent rapport en vue de le soumettre au Conseil économique et social.

Chapitre VI

Conclusions et recommandations

68. On trouvera ci-après une récapitulation des conclusions correspondant à chaque point de l'ordre du jour, telles qu'elles figurent dans le corps même du présent rapport :

Emploi abusif des conventions fiscales

69. Il a été décidé que le sous-comité devrait poursuivre ses travaux avec le mandat ci-après : rédiger un nouveau Commentaire sur l'article premier qui comporterait à la fois des exemples pratiques et un libellé éventuel des dispositions destinées à lutter contre l'emploi abusif des conventions par les contribuables. Il a été suggéré que le choix des exemples devrait se faire en songeant plus particulièrement aux abus qui touchent les pays en développement et aux mesures que ces pays pourraient prendre pour les combattre. Il conviendrait aussi de s'attacher aux liens entre les conventions et les règles nationales visant à combattre les abus. Afin que son nom corresponde plus précisément à ses travaux, le sous-comité s'appellera désormais le sous-comité de l'emploi abusif des conventions.

70. Il a également été décidé que Bernell Arrindell deviendrait membre du sous-comité.

Entraide en matière de recouvrement des créances fiscales

71. Le Comité a adopté cet article et son Commentaire en vue de leur inclusion dans la prochaine version du Modèle de Convention.

Définition de l'établissement permanent

72. Le sous-comité a été invité à poursuivre ses travaux. Il conviendrait de s'intéresser tout d'abord à l'imposition des services visés aux articles 14 et 5 (y compris à la possibilité de supprimer l'article 14 et d'adapter l'article 5 de manière à maintenir un équilibre approprié dans les droits d'imposition actuellement prévus par l'article 14 et à l'imposition des honoraires techniques. À titre subsidiaire, le sous-comité s'intéressera également à la question de l'imposition sur une base nette ou brute et au besoin éventuel de définir les termes « installation d'affaires » et « entreprise ». Le sous-comité a été chargé de proposer un projet d'article et de Commentaire qui tiendrait compte à la fois de ses nouveaux travaux et de ce qui a été convenu au cours de la session. Le Secrétariat a été invité à aider le sous-comité à rédiger le Commentaire. Il a été décidé que Erwin Silitonga et Eduardo Zaidenzstat Capnikas deviendraient membres du sous-comité.

73. Un certain nombre d'autres questions telles que l'imposition des pêcheries et du commerce électronique ont également été évoquées. Il a été décidé qu'elles feraient l'objet d'un examen plus approfondi.

Imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement

74. Le Comité a pris note du document et a invité le Dialogue fiscal international (DFI) à poursuivre ses travaux selon une formule qui permettrait aux organisations donatrices d'y participer. M. Thuronyi a été invité à établir un rapport à ce sujet. Ce rapport comporterait une analyse et des études de cas approfondies de l'impact des exonérations fiscales dans différentes situations. Les pays ont été invités à soumettre des études de cas sur la question à Victor Thuronyi.

Échange de renseignements

75. Le Comité a invité le sous-comité à s'employer à finaliser la proposition d'article et de Commentaire sur l'échange de renseignements en tenant compte du débat de manière à lui permettre d'approuver à sa prochaine session les modifications proposées. Le Comité a décidé que Paolo Ciocca deviendrait membre du sous-comité. Il a également invité M. McIntyre à poursuivre ses travaux et à fournir des précisions supplémentaires sur ce que ce code de conduite contiendrait.

Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement

76. Le Comité a reconnu la nécessité de réviser le Manuel en tenant compte des modifications apportées au Modèle et à son Commentaire. Il a insisté sur le besoin de clarté et d'utilité pour les négociateurs de conventions. Il a décidé que la priorité devrait être accordée à l'inclusion d'exemples pratiques de conventions entre pays développés et pays en développement, dont certains pourraient être empruntés au Commentaire. Le groupe de travail est donc invité à travailler en étroite collaboration avec les autres groupes de travail et sous-comités chargés de la mise à jour du Modèle, afin de soumettre au Comité, avant la fin de son mandat, un Manuel révisé. Il a été décidé que la composition du groupe de travail devrait être élargie et que Bernell Arrindell, Rowena G. Bethel et l'observateur de l'Allemagne (Wolfgang Lasars) feraient également partie du groupe de travail.

Traitement des instruments financiers islamiques

77. Il a été décidé que des travaux complémentaires s'imposaient afin de mieux comprendre les questions soulevées. On a estimé que le Modèle ou le Manuel devraient fournir des directives à ce sujet. Cette question sera tranchée lorsque des travaux complémentaires auront été soumis au Comité. Le nouveau groupe de travail fera en particulier appel au concours de Andrew Dawson, des observateurs du Qatar (Salah Gueydi), du Soudan (Gabir Saad El Din), de la Malaisie (Khodijah Abdullah), de l'OCDE (Jacques Sasseville) et du FMI (Victor T. Thuronyi), sous la coordination de M. Al-Moftah. Le groupe de travail s'intitulera groupe de travail du traitement des instruments financiers islamiques.

Règlement des différends

78. Il a été décidé de constituer un nouveau sous-comité du règlement des différends qui sera chargé de cette question à la place du groupe de travail actuel. Ce sous-comité a été invité à établir un rapport dans lequel il proposerait les moyens d'améliorer le règlement des différends et formulerait des directives pratiques afin de rendre aussi efficaces que possible les procédures amiables prévues par les conventions existantes. M. Waldburger a été nommé coordonnateur du sous-comité, qui comprendra également Habiba Louati, Frank Mullen, Pascal Saint-Amans, Serafin U. Salvador Jr. ainsi que les observateurs de l'Australie (Paul McBride), du Viet Nam (Dang Ngoc Minh) et du Bureau international de documentation fiscale (IBFD) (Hubertus Bierlaagh).

Annexe

Projet de résolution recommandé pour adoption par le Conseil économique et social

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Le Conseil économique et social,

Rappelant sa résolution 2004/69 du 11 novembre 2004, dans laquelle il a décidé que le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale aurait désormais pour nom Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale,

Sachant qu'il a été demandé, dans le Consensus de Monterrey, adopté à la Conférence internationale sur le financement du développement¹, de 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 transition²,

Prenant note du rapport du Secrétaire général sur l'application et le suivi des engagements pris et des accords conclus à la Conférence internationale sur le financement du développement³ et des recommandations qui y figurent,

Reconnaissant la nécessité d'instaurer un dialogue sans exclusive, participatif et à large base sur la coopération internationale en matière fiscale,

Notant les activités actuellement menées dans les organes multilatéraux concernés et les organisations régionales pertinentes,

1. *Prend note avec satisfaction* du rapport du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa deuxième session et des progrès importants qu'il a accomplis;

2. *Note* que le Comité a innové dans ses travaux portant sur des domaines nouveaux et émergents tels que les services, l'amélioration du règlement des différends, les aspects fiscaux des instruments financiers islamiques et l'imposition des revenus perçus par les participants aux projets de développement, et a également adopté un nouvel article et un nouveau Commentaire dans le domaine en expansion de l'entraide en matière de recouvrement des créances fiscales;

3. *Constate* que le Comité a décidé de créer, quand il y aurait lieu, des sous-comités et des groupes de travail spéciaux composés d'experts et d'observateurs qui travailleraient tout au long de l'année, conformément au Règlement intérieur du Comité, pour déterminer et établir la documentation nécessaire à l'examen des différents points de l'ordre du jour, y compris demander à des experts indépendants des rapports, que le Comité examinerait à sa session ordinaire;

¹ *Rapport de la Conférence internationale sur le financement du développement, Monterrey (Mexique), 18-22 mars 2002* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.02.II.A.7), chap. I, résolution 1, annexe. [Voir rapport précédent, E/2006/INF/2/Add.1, résolution 2006/48, note 199].

² *Ibid.*, par. 64.

³ A/58/216.

4. *Note* qu'à sa première session, le Comité a créé quatre sous-comités chargés d'examiner des questions de fond, à savoir l'emploi abusif des conventions fiscales, l'entraide en matière de recouvrement des créances fiscales (ce sous-comité a terminé ses travaux en novembre 2006), la définition de l'établissement permanent et les échanges de renseignements, ainsi que deux groupes de travail chargés de l'arbitrage en matière d'imposition et du Manuel de négociation des traités fiscaux bilatéraux entre les pays développés et les pays en développement;

5. *Note* que le groupe de travail existant sur l'arbitrage pour les questions d'imposition a été reconstitué en tant que sous-comité du règlement des différends et qu'un nouveau groupe de travail chargé du traitement des instruments financiers islamiques a été créé;

6. *Reconnaît* que, si les sous-comités ont jusqu'à présent communiqué par voie électronique et que cela demeurera leur principale méthode de travail, l'augmentation du nombre de documents hautement techniques à rédiger exige que les sous-comités se réunissent à l'occasion;

7. *Reconnaît* que la participation aux réunions des sous-comités de représentants des pays en développement et en transition est capitale pour permettre aux sous-comités de mener à bien leurs activités de rédaction sans exclusive et avec efficacité;

8. *Note avec reconnaissance* la création par le Secrétaire général d'un fonds d'affectation spéciale pour compléter les ressources du budget ordinaire;

9. *Encourage* les pays membres à rendre opérationnel le fonds d'affectation spéciale en y versant des contributions volontaires;

10. *Invite* le Comité à continuer d'organiser des ateliers de formation à l'intention des pays en développement et en transition dans le cadre de son mandat, qui comprend la formulation de recommandations sur le renforcement des capacités et la fourniture d'une assistance technique;

11. *Demande* que les mesures nécessaires soient prises en vue d'inscrire au budget-programme ordinaire de l'Organisation des Nations Unies pour l'exercice biennal 2008-2009 les ressources supplémentaires nécessaires aux réunions des sous-comités et des groupes de travail, en vue notamment de garantir la participation pleine et effective des membres de ces sous-comités qui appartiennent à des pays en développement ou en transition, la priorité étant donnée aux sous-comités chargés de l'établissement permanent et de l'emploi abusif des conventions;

12. *Demande également* que les mesures nécessaires soient prises en vue d'inscrire au budget-programme ordinaire de l'Organisation des Nations Unies pour l'exercice biennal 2008-2009 les ressources supplémentaires nécessaires à l'organisation d'ateliers sur le renforcement des capacités dans les pays en développement et en transition;

13. *Décide* que la troisième session du Comité se tiendra à Genève du 29 octobre au 2 novembre 2007;

14. *Approuve* l'ordre du jour provisoire de la troisième session du Comité, tel qu'il figure au paragraphe 63 de son rapport sur les travaux de sa deuxième session.

