



**Nations Unies**

# **Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale**

**Rapport sur les travaux  
de la quatrième session  
(20-24 octobre 2008)**

**Conseil économique et social**  
**Documents officiels, 2008**  
**Supplément n° 25**

**Conseil économique et social**  
Documents officiels, 2008  
Supplément n° 25

**Comité d'experts de  
la coopération internationale  
en matière fiscale**

**Rapport sur les travaux  
de la quatrième session  
(20-24 octobre 2008)**



Nations Unies • New York, 2008



*Note*

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres.

---

## *Résumé*

Le présent rapport contient les conclusions et recommandations issues de la quatrième 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 20 au 24 octobre 2008. 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 de fond suivantes : a) questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires b) régime fiscal applicable aux projets de développement; c) définition de l'établissement stable; d) emploi abusif des conventions fiscales; e) échange de renseignements, notamment Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale; f) révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement; g) règlement des différends; h) traitement des instruments financiers islamiques. Le Secrétariat a aussi un fait un bref exposé sur les liens entre le mandat et les travaux de la Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey en matière fiscale, prévue à Doha du 29 novembre au 2 décembre 2008, et le Comité a eu un long échange de vues à ce sujet.

Après avoir examiné les questions susmentionnées, le Comité a formulé une série de conclusions et de recommandations à l'intention du Conseil économique et social, des États Membres, des futurs membres du Comité et du Secrétariat selon les besoins.

---

## Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction . . . . .	1–6	1
II. Organisation de la session. . . . .	7–20	3
A. Ouverture de la session par le Président du Comité. . . . .	7	3
B. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux . . . . .	8	3
C. Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey en matière fiscale . . . . .	9–20	3
III. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale. . . . .	21–78	6
A. Questions d'ordre général relatives au réexamen des commentaires . . . . .	21–25	6
B. Régime fiscal applicable aux projets de développement . . . . .	26–27	7
C. Définition de l'établissement stable . . . . .	28–39	7
D. Emploi abusif des conventions fiscales. . . . .	40–51	10
E. Échange de renseignements, notamment projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale. . . . .	52–60	12
F. Règlement des différends . . . . .	61–69	13
G. Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement . . . . .	70–75	15
H. Traitement des instruments financiers islamiques . . . . .	76–78	16
IV. Dates et ordre du jour de la cinquième session du Comité. . . . .	79–89	17
V. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa quatrième session . . . . .	90–91	20
VI. Conclusions et recommandations. . . . .	92–110	21

## Chapitre I

### Introduction

1. En application des résolutions 2004/69 et 2008/16 du Conseil économique et social, le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a tenu sa quatrième session à Genève du 20 au 24 octobre 2008.

2. Vingt-deux experts et 108 observateurs ont participé à la quatrième session du Comité d'experts. Les personnes suivantes, membres du Comité, étaient présentes : Moftah Jassim Al-Moftah (Qatar), Bernell L. Arrindell (Barbade), Noureddine Bensouda (Maroc), Rowena G. Bethel (Bahamas), Nahil L. Hirsh Carillo (Pérou), Paolo Ciocca (Italie), Christian Comolet-Tirman (France), Andrew Dawson (Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), Miguel Ferre Navarrete (Espagne), Liselott Kana (Chili), Kyung Geun Lee (République de Corée), Tizhong Liao (Chine), Habiba Louati (Tunisie), Ronald Peter van der Merwe (Afrique du Sud), Robin Moncrieff Oliver (Nouvelle-Zélande), Frank Mullen (Irlande), Dmitri V. Nikolaiev (Fédération de Russie), Serafin U. Salvador, Jr. (Philippines), Stig Sollund (Norvège), Robert Waldburger (Suisse), Armando Lara Yaffar (Mexique) et Eduardo Zaidensztat Capnikas (Uruguay).

3. Des observateurs des pays suivants étaient présents : Albanie, Allemagne, Arabie saoudite, Argentine, Australie, Autriche, Azerbaïdjan, Bahamas, Bangladesh, Barbade, Belgique, Brésil, Cambodge, Cameroun, Canada, Chili, Croatie, Danemark, Espagne, Haïti, Inde, Iraq, Italie, Japon, Koweït, Lettonie, Liban, Liechtenstein, Malaisie, Maroc, Monaco, Norvège, Pakistan, Nigéria, Pays-Bas, Portugal, Qatar, République tchèque, Roumanie, Sénégal, Singapour, Slovénie, Soudan, Suisse, Swaziland, Thaïlande, Turquie et Viet Nam, ainsi que des observateurs de l'île de Man (dépendance de la Couronne du Royaume-Uni) et du Saint-Siège.

4. Étaient présents des observateurs des organisations intergouvernementales suivantes : Commission européenne, Banque interaméricaine de développement, Fonds monétaire international, Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et Communauté de développement de l'Afrique australe.

5. Étaient également présents des observateurs des entités suivantes : Bureau international de documentation fiscale, Chambre de commerce internationale et Tax Justice Network. Les personnes suivantes ont pris part à la session à titre individuel : Tomas Balco, Jon E. Bischel, Frank L. Brunetti, Stephen R. Crow, David Davies, Bruno Gurtner, Ghislain T.J. Joseph, Woo Taik Kim, Toshio Miyatake, T.P. Ostwal, Sol Picciotto, Hans Pijl, Roy Rohatgi, Haula Rosdiana, Christoph Schelling, Shosh Shacham et Ian Young.

6. L'ordre du jour révisé et la documentation de la quatrième session étaient les suivants :

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux (E/C.18/2008/1 et E/C.18/2008/CRP.9).
3. Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey en matière fiscale (E/C.18/2008/2).

4. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
  - a) Questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires (E/C.18/2008/CRP.1 et Add.1);
  - b) Régime fiscal applicable aux projets de développement;
  - c) Définition de l'établissement stable (E/C.18/2008/CRP.3);
  - d) Emploi abusif des conventions fiscales (E/C.18/2008/CRP.2 et Add.1);
  - e) Échange de renseignements, notamment projet de code de conduite (E/C.18/2008/3 et Corr.1 et Add.1 et Add.1/Corr.1);
  - f) Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (E/C.18/2008/CRP.5 et Add.1 et 2);
  - g) Règlement des différends (E/C.18/2008/CRP.6 et Add.1);
  - h) Traitement des instruments financiers islamiques (E/C.18/2008/4 et Corr.1).
5. Dates et ordre du jour de la cinquième session du Comité.
6. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa quatrième session.



## Chapitre II

### Organisation de la session

#### A. Ouverture de la session par le Président du Comité

7. Le 20 octobre 2008, le Président du Comité, Noureddine Bensouda, a ouvert la première séance de la quatrième session du Comité à Genève. Rowena Bethel, Vice-Rapporteuse à la troisième session, assumait les fonctions de Rapporteur, assistée de Sophie Chatel, observatrice pour le Canada.

#### B. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux

8. Le Comité d'experts a adopté l'ordre du jour par consensus. Le Secrétaire adjoint du Comité, Michael Lennard, a annoncé la nomination de trois nouveaux membres : Christian Comolet-Tirman (France), Liselott Kana (Chili) et Robin Oliver (Nouvelle-Zélande) pour la durée des mandats restant à courir de Pascal Saint-Amans (France), Patricia Brown (États-Unis d'Amérique) et Nobuyuki Nakamura (Japon), qui viendront à expiration le 30 juin 2009 (voir E/2008/Add.1). M. Lennard a remercié les nouveaux membres pour le travail qu'ils avaient déjà accompli et indiqué que le Secrétariat se réjouissait à la perspective de collaborer avec eux durant le reste de leur mandat.

#### C. Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du consensus de Monterrey en matière fiscale

9. En présentant le sujet, le Président a dit qu'il était important que le Comité envisage comment s'acquitter au mieux de son mandat. Selon lui, le moment était peut-être venu de procéder à une « institutionnalisation » du Comité, afin de refléter plus nettement les vues des gouvernements, sans apporter de changements importants au mode de travail de ses membres.

10. Le Secrétaire exécutif de la Conférence internationale de suivi sur le financement du développement, chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey (Conférence de Doha), Oscar de Rojas, a été invité à prendre la parole. Il a souligné les liens entre le financement du développement et les travaux de l'ONU en matière fiscale, et indiqué que la nécessité d'améliorer la coopération internationale dans ce domaine était une question qui suscitait particulièrement l'intérêt durant les préparatifs de la Conférence de Doha.

11. Il a fait observer que le paragraphe 10 du projet de document final de Doha en cours d'examen par les États Membres à New York traitait de la possibilité de renforcer le Comité en en faisant une commission intergouvernementale. Si tel était le cas, les travaux de cet organe auraient un plus grand poids sur un plan politique général, puisqu'ils représenteraient officiellement, non plus des points de vue personnels, mais les vues des gouvernements. Au moment où l'urgence d'une refonte du système financier mondial était constatée au plus haut niveau, l'importance d'un renforcement de la coopération en matière fiscale était également mentionnée dans ce contexte, s'agissant par exemple de la nécessité de coopérer pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Il y avait donc un regain d'intérêt pour l'avenir du

Comité et les possibilités qu'il offrait en tant que seule instance véritablement mondiale dans ce domaine, et il importait que les participants à ses travaux fassent connaître leur avis sur la question aux négociateurs à New York et à Doha.

12. M. de Rojas a fait observer que le domaine de l'assistance technique et du renforcement des capacités pour les pays en développement était un de ceux où les restrictions de ressources avaient limité les possibilités d'action, mais que l'ONU s'efforceraient tout de même de collaborer avec d'autres institutions et organismes œuvrant dans ce domaine pour aider les pays en développement à traiter leurs problèmes de fiscalité par une coopération accrue.

13. Sous réserve de changements éventuels qui pourraient faire suite à la conférence de Doha, le Comité dans sa nouvelle composition prendrait ses fonctions au début de juillet 2009; les membres actuels ne devaient pas tabler sur la reconduction de leur mandat, car la nomination au Comité dépendait d'abord de la présentation par les pays, puis d'une procédure tendant, entre autres, à une représentation équilibrée des régions, et où il serait aussi sans doute tenu compte de la diligence manifestée par les membres dans l'exercice de leurs fonctions.

14. Lors du débat qui a suivi, les intervenants ont reconnu l'importance de la stabilité et de l'efficacité des systèmes fiscaux pour assurer un développement durable et du rôle que pouvaient jouer dans ce domaine les travaux de l'ONU en matière fiscale, notamment ceux menés en liaison avec d'autres acteurs sur le terrain. Il a été aussi souligné que les pays en développement devaient assumer un rôle directeur plus actif dans ces travaux, pour que les résultats correspondent pleinement à leurs besoins et leurs aspirations.

15. La discussion a fait ressortir une forte adhésion à l'idée d'un renforcement du Comité pour en faire une commission intergouvernementale, étant entendu que la décision incomberait en définitive aux États Membres de l'ONU, et non au Comité lui-même. Les partisans de ce point de vue ont fait valoir le poids supplémentaire que cela conférerait aux travaux en matière fiscale, une plus grande visibilité qui pourrait aider le Comité à mieux s'acquitter de son vaste mandat, et la possibilité pour les gouvernements d'engager différents experts pour ces travaux en fonction des questions en cause, au lieu de charger un expert de traiter toutes les questions, innombrables et complexes, relatives à la coopération en matière fiscale. Le besoin d'ouverture et de transparence de la part de tout organe nouveau, y compris dans ses relations avec les observateurs de ses travaux, a aussi été souligné.

16. M. de Rojas ayant indiqué que la question d'un éventuel renforcement du Comité était distincte de celle régulièrement soulevée par le Comité concernant le manque de ressources suffisantes pour remplir son mandat, de nombreux participants ont souligné que cette dernière question, qui n'avait toujours pas été réglée, restait importante.

17. Dans leur majorité, les experts qui ont pris la parole ont appuyé la transformation du Comité en une commission intergouvernementale. Plusieurs experts ont toutefois indiqué qu'ils ne pouvaient avoir d'avis définitif sur le bien-fondé ou non d'un tel renforcement sans connaître les intentions des auteurs de cette proposition sous l'angle de la composition et du fonctionnement du nouvel organe. Ils ne pourraient se prononcer que lorsqu'ils auraient pris connaissance des détails de la proposition. Certains ont évoqué le risque de politisation excessive d'une telle instance qui serait donc moins à même de traiter de problèmes purement techniques. Pour certains, il ne pouvait être nécessairement présumé qu'une commission

intergouvernementale serait mieux équipée que l'actuel Comité pour s'acquitter de son mandat. Un petit nombre d'experts ont exprimé leur opposition à un tel changement de statut du Comité en raison, notamment, des répercussions qu'il pourrait avoir sur la valeur du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement<sup>1</sup>.

18. Les tenants de ces différents points de vue ont cependant généralement admis que tout futur organe, en plus de ses travaux essentiels sur le Modèle de Convention des Nations Unies, devrait jouer un rôle plus important dans d'autres domaines, notamment en ce qui concerne les questions touchant l'administration fiscale, le renforcement des capacités et la fixation des prix de transfert, afin de répondre plus efficacement aux problèmes des pays en développement.

19. M. de Rojas a exposé le mode opératoire de différentes commissions fonctionnelles actuelles du Conseil économique et social, y compris la possibilité pour des observateurs de participer pleinement à leurs travaux, ce qui en améliorerait la qualité, et comment elles parvenaient à assurer la transparence des décisions et à préserver le caractère technique de leurs travaux.

20. Le Président a noté l'importance de cet échange d'idées et estimé qu'il serait utile de communiquer aussi rapidement que possible certaines d'entre elles aux décideurs concernés. À cet effet, il a proposé qu'une lettre soit adressée à toutes les personnes appropriées participant au processus d'examen de Doha, en indiquant qu'un projet serait distribué pour examen. La lettre a été ultérieurement mise au point et envoyée durant la quatrième session du Comité.

---

<sup>1</sup> Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.01.XVI.2

## Chapitre III

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

#### A. Questions d'ordre général relatives au réexamen des commentaires

21. Liselott Kana (Coordinatrice) et Mustapha Kharbouch ont présenté un document établi par le groupe de travail sur les questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires dont faisait également partie Adrián Groppoli. Ils ont fait observer que, s'agissant des relations entre le Modèle de Convention des Nations Unies et le Modèle de Convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) concernant le revenu et la fortune, il importait de rechercher une interprétation commune lorsque le même texte était utilisé dans un article des deux modèles. Ils étaient parvenus à la conclusion qu'il n'était guère utile de citer simplement les commentaires du Modèle de Convention de l'OCDE sans indiquer clairement si l'on souscrivait ou non aux passages cités. Ils considéraient aussi qu'il convenait de réviser le paragraphe 9 de l'introduction du Modèle de Convention des Nations Unies pour qu'il y ait moins d'ambiguïté à l'avenir sur le sens à attribuer aux citations du Modèle de Convention de l'OCDE. Ce point a été généralement accepté. Les avis divergeaient quant à l'interprétation du texte du Modèle de Convention des Nations Unies lorsqu'il se référait à la valeur interprétative des précédentes citations des commentaires de l'OCDE faites par l'ancien Groupe spécial d'experts. Aucun consensus ne s'est dégagé sur ce dernier point.

22. L'intérêt éventuel de commentaires officiels de pays sur le Modèle de Convention des Nations Unies a été débattu, et a été généralement appuyé, en vue notamment d'accroître la transparence des positions de négociation. Un expert a exprimé son désaccord sur ce point. Toutefois, il y a eu aussi certaines discussions sur la nécessité de distinguer les termes « observations » et « réserves » employés par les pays de l'OCDE pour le Modèle de Convention de l'OCDE. Il a été dit qu'il serait peut-être préférable de parler de « positions » non contraignantes ou même de « commentaires ». La nécessité de maintenir cette tâche dans des limites gérables compte tenu des ressources restreintes du Comité a aussi été mentionnée.

23. Il y a eu un large consensus sur la nécessité d'éviter de préciser que les vues émanaient de pays « en développement » ou « développés » lorsque cela ne correspondait pas à une description exacte de l'éventail des avis exprimés. Il a toutefois été convenu que cela ne signifiait pas que le Modèle de Convention des Nations Unies cesserait d'être un modèle pour les conventions conclues entre pays en développement et pays développés, ni que l'on perdrait de vue la nécessité de porter une attention particulière aux pays en développement comme le prévoyait le mandat du Comité. Il a été proposé de classer les divers points de vue, chaque fois que cela était possible, en fonction de leurs principales caractéristiques par rapport aux différentes positions, par exemple celles privilégiant des droits d'imposition fondés sur la source ou sur la résidence, ou à la situation de pays importateur ou exportateur de capitaux.

24. L'idée de distinguer clairement les positions prises d'une part, par l'ancien Groupe spécial d'experts et d'autre part, par le Comité actuel a aussi été acceptée.

25. Le groupe de travail a été chargé de poursuivre ses travaux sur les questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires, en vue de soumettre un autre document au Comité dans sa nouvelle composition en 2009.

## **B. Régime fiscal applicable aux projets de développement**

26. Victor Thuronyi a présenté au nom de Dialogue fiscal international une brève mise à jour sur le régime fiscal applicable aux projets de développement, en précisant qu'aucune réunion n'avait encore eu lieu entre pays donateurs et pays bénéficiaires pour examiner les directives présentées l'année précédente, en raison du caractère controversé de celles-ci pour certains donateurs, d'autres priorités et peut-être d'un malentendu sur le projet compte tenu de sa technicité.

27. **M. Thuronyi a invité instamment les participants à examiner la question avec les ministères ou organismes compétents dans leurs capitales, et il a été convenu qu'un texte serait communiqué au Président pour qu'il puisse examiner l'éventualité de l'inclure dans son projet de lettre sur la Conférence de Doha visé au paragraphe 20 ci-dessus. La question a été ensuite traitée dans la lettre du Président.**

## **C. Définition de l'établissement stable**

28. Stig Sollund et Hans Pijl ont fait remarquer que le Commentaire révisé sur le texte existant de l'article 5 avait été mis au point conformément à la décision du Comité à sa troisième session, mais que le document soumis à l'examen de la session en cours correspondait à l'étape suivante, à savoir proposer des améliorations au texte de l'article 5 et un commentaire y afférent. M. Sollund et M. Pijl ont donc présenté de nouvelles propositions du sous-comité chargé de la définition de l'établissement stable, portant notamment sur les principales questions suivantes :

- a) Le sort de l'article 14, y compris son éventuelle suppression;
- b) L'imposition des honoraires rémunérant les services techniques;
- c) Le traitement des services en général et une disposition relative aux services dans l'article 5.

29. Les présentateurs ont précisé que le principe essentiel qui avait guidé le sous-comité dans ses travaux sur l'article 14 était que ses propositions ne devaient pas diminuer les droits du pays de la source en matière d'imposition. Dans cette optique, la disposition relative aux services prévue à l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 était conservée dans le cadre de l'article 5 proposé, ce qui laissait subsister cette nette différence entre les modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE. Il a été aussi noté que le document offrait la possibilité de maintenir l'article 14 et de conserver le Commentaire à titre d'orientation. C'était là encore une nette différence avec le Modèle de Convention de l'OCDE, qui aiderait aussi ceux qui préféreraient supprimer l'article 14 tout en ayant, dans leur réseau de conventions fiscales, des conventions comportant une telle disposition fondée sur le Modèle de Convention des Nations Unies.

30. Le document a ensuite été examiné par les participants. Deux tendances générales se sont dégagées, toutes deux bien défendues. Selon le premier point de vue, l'article 14 était très difficile à appliquer dans la pratique en raison du grand

nombre d'interprétations divergentes et, en supprimant le concept problématique de « base fixe » à l'article 14 et en ne s'appuyant que sur le terme plus facilement compréhensible d'« établissement stable » à l'article 5, la proposition du sous-comité présentait un intérêt pratique considérable.

31. Plusieurs membres ayant exprimé cet avis ont indiqué qu'ils représentaient des pays dont les conventions fiscales comportaient de nombreuses dispositions relatives au pays de la source et que, selon eux, les travaux du sous-comité avaient réalisé son objectif de préserver les droits du pays de la source dans le cadre du Modèle de Convention des Nations Unies, voire même de les élargir. Parallèlement, les propositions clarifiaient l'application des conventions fiscales dans des situations pratiques spécifiques et évitaient toutes différences inutiles résultant de la pratique conventionnelle des pays, membres ou non de l'OCDE, qui avaient décidé de supprimer l'article 14 de leurs nouvelles conventions.

32. Parmi les participants ayant appuyé la proposition du sous-comité, plusieurs ont estimé que quelques modifications de forme seraient nécessaires pour tenir compte des problèmes soulevés lors du débat. Il s'agissait notamment de viser les cas où des personnes par l'intermédiaire desquelles des services étaient fournis n'étaient pas résidentes du même pays que la société qui les employait, et aussi d'harmoniser le traitement fiscal des personnes physiques qui fournissaient des services et des personnes se trouvant effectivement dans la même situation mais qui intervenaient en tant que personnes morales.

33. Des points de vue opposés au remplacement de l'article 14 ont également été exprimés avec force. Pour beaucoup de participants soutenant cette position, l'article 14 présentait des incertitudes et des défauts, mais ils préféreraient améliorer l'article plutôt que le supprimer. Les raisons avancées pour conserver l'article 14 étaient notamment les suivantes :

a) La suppression de l'article 14 réduirait les droits du pays de la source en matière d'imposition, étant donné que le concept de base fixe était plus large que celui d'établissement stable (n'exigeant pas la cohérence commerciale et géographique requise d'un établissement stable par exemple);

b) Le cas de certaines entités, comme les personnes physiques et les sociétés en nom collectif, était plus facile à traiter dans le cadre de l'article 14 que dans celui du projet de paragraphe 4 de l'article 5;

c) La référence, au paragraphe 4 de l'article 5, au même projet ou à un projet connexe (« same or a connected project ») qui ne figurait pas dans l'article 14, pourrait réduire les droits d'imposition;

d) Indépendamment des questions techniques et du bouleversement des catégories d'imposition prévues dans le cadre de l'actuel Modèle de Convention, il faudrait déployer des efforts très importants pour expliquer et appliquer les modifications, en particulier dans les États où l'administration disposait de moyens limités.

34. D'autres participants ont mis en doute la conclusion énoncée dans le document selon laquelle les dispositions de l'article 5 visant les chantiers de construction ou de montage en tant qu'établissements stables n'instituaient pas une présomption.

35. Une autre question posée a été celle de savoir si l'imposition des revenus de services serait assise, non plus sur une éventuelle base brute en vertu de l'article 14, mais sur une base nette en vertu des articles 5 et 7, bien qu'il ait été observé que

l'actuel Commentaire du Modèle de Convention des Nations Unies portait à croire que la même base était applicable en vertu de l'article 14 et de l'article 7. Il a aussi été dit que l'on ne pouvait présumer que l'imposition assise sur le revenu brut était pire pour les contribuables que celle assise sur le revenu net, les procédures applicables dans le premier cas étant souvent beaucoup plus commodes que celles applicables dans le second.

36. Il a été observé que les points de vue exprimés, les options possibles et les questions techniques soulevées à propos du Modèle de Convention des Nations Unies au cours du débat devraient être incorporés dans le Commentaire pour faciliter la négociation et l'administration des conventions.

37. Sur la question des honoraires rémunérant les services techniques, plusieurs participants ont relevé que les particularités des services, notamment quand aux modes de fourniture tels qu'ils sont définis dans l'Accord général sur le commerce des services, ne devaient pas être perdues de vue et qu'il fallait tenir compte davantage de la position légitime du pays de la source. Il a été proposé que la fourniture de services par le biais de l'Internet soit, par exemple, traitée dans l'optique du pays de la source.

**38. M. Sollund a indiqué que, compte tenu des positions exprimées, dont beaucoup appuyaient la proposition de remplacer l'article 14 et de nombreuses autres défendaient le maintien de cet article, il pouvait suggérer une solution susceptible d'être largement acceptée. Cette approche consisterait à :**

**a) Revoir le mode de traitement de la question, de façon à maintenir l'article 14 dans le Modèle de Convention des Nations Unies;**

**b) Prévoir une autre formule pour ceux qui préféreraient supprimer l'article 14 et appliquer les articles 5 et 7 aux situations précédemment envisagées dans le cadre de l'article 14, sans réduire les droits conférés au pays de la source en vertu de l'actuel article 14;**

**c) Veiller à ce que le sous-comité prenne contact avec certains des membres du Comité et des observateurs qui avaient soulevé des questions spécifiques à traiter dans les futurs travaux du sous-comité. Des observations pourraient aussi être envoyées à M. Sollund, en sa qualité de coordonnateur du sous-comité, sur les questions soulevées lors du débat à propos de ce qui serait maintenant une autre version de l'article 5 et du commentaire y afférent pour les pays désireux de supprimer l'article 14;**

**d) Se recentrer désormais sur la partie du mandat du sous-comité concernant la possibilité d'une alternative à l'article 14, en vue, autant que possible, d'achever cet examen d'ici à la fin du mois de juin 2009 lorsque le mandat des membres actuels du Comité viendrait à expiration, en s'en remettant, pour la poursuite des travaux sur les honoraires rémunérant les services techniques et une éventuelle révision de l'article 14 et du Commentaire y afférent, au Comité dans sa future composition.**

39. Le sous-comité a été chargé de la tâche ainsi définie. Toutefois, le Comité a estimé que, vu l'importance de la révision et de l'amélioration de l'article 14, cette question devrait être confiée à un nouveau sous-comité chargé de l'article 14 et du traitement fiscal des services. M<sup>me</sup> Kana a accepté d'assurer la coordination du sous-comité et Habiba Louati et Anita Kapur ont également accepté d'y participer. Les observateurs ayant des connaissances dans ce

**domaine seraient aussi invités à participer aux travaux du sous-comité. Celui-ci a été prié de les entreprendre sans tarder afin d'en avoir effectué la plus grande partie possible avant juillet 2009, date d'entrée en fonctions du Comité dans sa nouvelle composition.**

#### **D. Emploi abusif des conventions fiscales**

40. Kyung Geun Lee, coordonnateur du sous-comité sur l'emploi abusif des conventions fiscales, a présenté la version révisée du rapport de ce sous-comité. Il a rappelé qu'à la troisième session du Comité, le sous-comité avait été prié de poursuivre ses travaux, notamment d'examiner si le concept de propriété effective, actuellement visé dans les articles 10 à 12, devait s'appliquer à d'autres articles du Modèle de Convention des Nations Unies, notamment aux articles 13 et 21.

41. Afin de répondre correctement à cette question, le sous-comité, avec la coopération du Secrétariat, avait prié Philip Baker de soumettre un avis de consultant sur les questions relatives à la propriété effective susmentionnées. M. Lee a invité M. Baker à présenter ce document au Comité.

42. Dans son exposé, M. Baker a retracé l'historique des dispositions relatives à la propriété effective et de leur traitement par les tribunaux. Il a souligné le caractère incertain du concept de propriété effective et ses différentes interprétations selon les langues et les pays. Il en était résulté quelques longues procédures judiciaires, comme il était indiqué dans le document. Il a en outre expliqué que tandis que certains considéraient qu'il s'agissait d'un terme indéfini qui avait le sens que pouvait lui attribuer le droit interne (en application de l'article 3, par. 2, de la plupart des conventions fiscales), d'autres estimaient qu'il avait un « sens fiscal international », compte tenu notamment de son utilisation dans les modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE. L'incertitude quant à la signification fiscale internationale exacte du terme a toutefois été notée.

43. M. Baker a exprimé l'idée que la propriété effective était une disposition étroite conçue pour ne faire échec qu'à certains cas précis de chalandage fiscal, et il a fait observer que les deux modèles, tout comme la pratique conventionnelle, étaient le recours à d'autres dispositions plus spécifiques relatives au chalandage fiscal. Il a dit que si aucune raison n'interdisait d'appliquer le concept à d'autres articles, y compris aux articles 13 et 21, chaque article devait être considéré en lui-même. Il a conclu que le concept pouvait éventuellement être appliqué à l'article 21, mais que l'existence du paragraphe 3 de cet article, préservant les droits du pays de la source en matière d'imposition dans le Modèle de Convention des Nations Unies, par opposition au Modèle de Convention de l'OCDE, rendait le concept de propriété effective moins nécessaire dans les conventions fiscales fondées sur le Modèle des Nations Unies que dans celles fondées sur le Modèle de l'OCDE. S'agissant de l'article 13, il considérait que les types d'abus les plus probables au regard de cet article, comme les transferts de résidence, ne seraient pas nécessairement mis en échec par une telle disposition.

44. S'agissant de la possibilité d'une disposition générale relative à la propriété effective, M. Baker a indiqué que cela permettrait de poser une limite générale, mais qu'elle ne s'appliquerait que très étroitement. Dans la plupart des cas où les États contractants souhaitaient appliquer une telle limite à l'ensemble de la convention, ils prévoiraient une disposition plus précise.



45. M. Baker a fait remarquer que l'expression « propriété effective » méritait certainement d'être clarifiée, notamment quant à son application pratique.

46. Lors du débat sur cette question, beaucoup de participants ont souligné le manque de clarté du concept de propriété effective, y compris pour son application pratique, en ce qui concernait par exemple la certification de la propriété effective. Il a été noté que, souvent, les interprétations que les administrations fiscales donnaient de ce terme n'avaient pas été reprises par les tribunaux. Tout autant que l'incertitude du terme, le risque d'une tentative de définition plus précise de celui-ci a été noté, compte tenu de ses différentes acceptions. En définitive, l'introduction du concept de propriété effective à l'article 13 ou à l'article 21, ou dans tout autre article, ainsi que l'idée d'une disposition générale relative à la propriété effective n'ont reçu que peu de soutien.

**47. Il a été conclu qu'il convenait d'affiner le concept de propriété effective, notamment en examinant les développements dans le Modèle de Convention de l'OCDE, et il a été convenu que le document élaboré par M. Baker pouvant contribuer à une meilleure compréhension, il était souhaitable de l'inclure dans le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement<sup>2</sup>.**

**48. Il a été aussi convenu que l'examen de l'application pratique du concept de propriété effective, notamment quant aux moyens de certification, devait être recommandé au Comité dans sa future composition comme un sujet digne d'attention, susceptible d'être développé dans le Manuel. Dans cette optique, tous les exemples et documents relatifs à l'application du concept de propriété effective dans les pays en développement seraient particulièrement utiles. Compte tenu des travaux en cours à l'OCDE sur la propriété effective, il a aussi été décidé d'obtenir des informations en retour de l'OCDE sur ce sujet.**

49. Après avoir décidé qu'il n'était plus nécessaire que le sous-comité sur l'emploi abusif des conventions fiscales poursuive l'examen de la propriété effective, le Comité a porté son attention sur le document du sous-comité relatif aux propositions de révision du Modèle de Convention des Nations Unies et des Commentaires, concernant le traitement de l'emploi abusif des conventions fiscales. Ce document était une version révisée de celui présenté à la troisième session. Il a été convenu qu'il constituait une version finale, sous réserve d'un petit nombre de modifications mineures. Il s'agissait notamment d'examiner s'il fallait prévoir, comme dans l'actuel Modèle de Convention, que le nouveau paragraphe 5 de l'article 13 était sans incidence sur le paragraphe 4 et, le cas échéant, d'apporter la modification nécessaire. Il fallait aussi veiller à ce que dans le même paragraphe 5, la formule « cet État » soit remplacée par « cet autre État » pour viser effectivement l'État de résidence de la société.

50. À la suite de son débat sur le règlement des différends et à la lumière de celui-ci, le Comité a décidé de supprimer les crochets entourant le texte de la dernière phrase du paragraphe 103 du rapport publié sous la cote E/C.18/2008/CRP.2, mais aussi de supprimer le membre de phrase « , combined with arbitration to deal with cases that competent authorities cannot resolve, ». La dernière phrase du paragraphe 103 se lisait alors ainsi :

---

<sup>2</sup> ST/ESA/PAD/SER.E/37.

**« Similarly, an effective application of the mutual agreement procedure will ensure that disputes concerning the application of anti-abuse rules will be resolved according to internationally accepted principles so as to maintain the integrity of tax treaties. »**

51. Le Président, après avoir noté que cela concluait les travaux du sous-comité sur l'emploi abusif des conventions fiscales, a remercié celui-ci de les avoir menés à bonne fin.

## **E. Échange de renseignements, notamment projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale**

52. Miguel Ferre Navarrete a présenté le document du sous-comité de l'échange de renseignements concernant un projet d'article 26 révisé, sur lequel il ne subsistait qu'un petit nombre de questions après son examen à la troisième session du Comité.

53. La discussion générale a fait ressortir l'importance d'un échange effectif de renseignements. Plusieurs participants ont relevé les contraintes légales auxquelles se heurtaient parfois les administrations pour certains échanges de renseignements, notamment lorsque la législation n'autorisait la communication de renseignements bancaires qu'en cas d'infraction pénale ou de procédure judiciaire, ou seulement sur demande.

54. De nombreux participants ont dit, toutefois, que leurs pays ne concluraient de conventions fiscales bilatérales que si elles comportaient un article 26 sous la forme proposée, qu'ils envisageaient de modifier leurs conventions existantes dans le même sens, et que les dispositions relatives au secret bancaire étaient incompatibles avec cette approche. Les effets de la fraude et de l'évasion fiscales sur le développement des pays en développement ont été notés, tout comme la nécessité, entre autres mesures, de solides échanges de renseignements pour y faire échec.

**55. Comme suite au débat, le projet d'article révisé et de commentaire a été approuvé en tant que version finale, la seule modification consistant, au paragraphe 2, dans la suppression du membre de phrase « . Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, » et son remplacement par la conjonction « et », une telle condition n'étant pas jugée nécessaire à ce paragraphe.**

56. M. Ferre a ensuite présenté le projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale. Il a fait remarquer que celui-ci s'adresserait aux gouvernements et aurait un caractère non contraignant.

57. Le concept d'un tel code de conduite a fait l'objet d'un consensus, étant toutefois entendu qu'il s'agissait d'un avant-projet sur lequel il fallait poursuivre les travaux.

58. Les questions posées ont été notamment les suivantes :

a) Dans la partie du projet de code relative aux « buts », l'obligation d'inscrire dans les registres publics des renseignements sur toutes les entités imposables représenterait un fardeau excessivement lourd pour de nombreux pays

en développement : la nécessité de réduire autant que possible la charge imposée aux pays en développement qui souscriraient au code a été soulignée;

b) Dans la même section du projet de code, il n'y avait aucune raison de limiter l'application du paragraphe e) aux seules nouvelles mesures fiscales de ce type, car cela avantagerait les pays où de telles mesures existaient déjà;

c) Il était important que le code ne crée pas un climat défavorable aux opérations commerciales légitimes et que cet aspect soit pris en considération lorsqu'il serait remanié. Dans cette optique, il y a eu un débat sur le champ d'application du code. L'avis général était certes qu'il ne devait pas viser uniquement les faits tombant sous le coup de la loi pénale (fraude fiscale), mais que le traitement de l'évasion fiscale et autres faits similaires devait être évalué au cas par cas, compte tenu des différentes acceptions de ces termes à l'échelon international. Il y a eu aussi un débat sur la question de savoir s'il fallait mentionner dans le titre uniquement la fraude fiscale ou également l'évasion fiscale.

**59. Il a été convenu que le sous-comité devait poursuivre ses travaux sur le code, en tenant compte des discussions et des propositions qui avaient été sollicitées, notamment sur le titre, la structure, les buts, les objectifs et les engagements définis dans le document.**

**60. Il a aussi été convenu qu'une version révisée du code devrait être disponible au moment de la conférence de Doha, cette version devant comporter un paragraphe introductif et se présenter comme une sorte de « document de travail technique ».**

## **F. Règlement des différends**

61. Bien qu'aucun document n'ait été élaboré avant la session par le sous-comité chargé de la question du règlement des différends, Robert Waldburger, coordonnateur du sous-comité, et Jacques Sasseville ont présenté pour l'information du Comité deux notes établies par l'OCDE, intitulées respectivement « Resolving issues that prevent a mutual agreement: supplementary mechanisms for dispute resolutions » et « A guide to the mutual agreement procedure under the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries ».

62. Le Comité a exprimé ses remerciements aux présentateurs de ces notes d'information. Bien qu'il ne s'agît pas de documents produits ni décidés par le Comité, il a été noté qu'ils constituaient une ressource utile qu'il serait souhaitable d'inclure dans les travaux d'actualisation du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales.

63. Il a été observé que, pour que la procédure amiable soit efficace, il fallait que les principes, tels qu'ils étaient énoncés dans les conventions bilatérales fondées sur un modèle, soient mis en place, que les règles d'application pratique soient comprises et que les autorités compétentes abordent leur tâche dans un esprit de coopération et de compromis.

64. Il a été débattu des relations entre la procédure amiable, l'arbitrage et les procédures judiciaires; M. Sasseville a fait remarquer que dans certains pays, la question avait une dimension constitutionnelle et que, comme cela était indiqué dans le document relatif à la procédure amiable, les interactions entre les recours juridiques internes et une telle procédure étaient donc déterminées dans chaque État

contractant par le droit et les procédures administratives internes de cet État. Dans de nombreux États, le contribuable devait surseoir à toute contestation juridictionnelle (au moins active) sur le même sujet durant la procédure amiable. Imposer à un contribuable de renoncer définitivement à ses droits pertinents au regard de la législation interne pour le cas où la procédure amiable ne produirait aucun résultat pouvait par contre priver ce contribuable de toute voie de recours. Néanmoins, l'exécution de la décision résultant d'une procédure amiable pouvait être subordonnée à la renonciation définitive du contribuable aux voies de recours internes.

65. On a fait observer que dans le domaine de la procédure amiable et de l'arbitrage, les questions très pratiques étaient parmi les plus importantes. L'élaboration, préalablement à tout différend, d'un memorandum d'accord concernant les modalités de l'arbitrage constituait par exemple un moyen important de garantir le succès d'un arbitrage, et ce serait là une façon très pratique pour l'ONU d'aider les pays en développement. On a aussi souligné combien il importait d'avoir la bonne attitude lors d'une procédure amiable, axée sur la réalisation des objectifs de la convention.

66. Un autre débat a porté sur l'arbitrage, notamment sur son rôle pour garantir à des investisseurs potentiels un climat d'investissement stable. Les avis divergeaient quant à l'opportunité de publier les décisions rendues dans de telles affaires, bien que la plupart des intervenants sur ce point aient estimé qu'il n'y avait pas lieu de publier la décision elle-même. La question du coût pour les pays en développement a aussi été soulevée et M. Waldburger a évoqué certains moyens de la régler, comme un partage des frais en fonction du produit intérieur brut, en faisant observer que le contribuable pouvait aussi participer aux frais. En revanche, certains participants ont souligné qu'il n'était peut-être pas opportun d'exiger des contribuables une participation aux frais, étant donné que certains modes alternatifs de règlement des litiges pouvaient être plus coûteux pour les pays en développement que la procédure amiable.

67. De l'avis de certains participants, renforcer la confiance dans l'arbitrage serait souvent nécessaire pour qu'il soit plus largement accepté dans le domaine de la fiscalité internationale. D'autres ont fait observer que de nombreux États en étaient encore à l'apprentissage des règles dans des domaines comme les prix de transfert et que cela pourrait prendre un certain temps avant qu'ils soient prêts à accepter un arbitrage fondé sur ces règles; la priorité allait actuellement à l'acquisition des compétences en matière de prix de transfert. La possibilité pour l'ONU de tenir une liste d'arbitres expérimentés a été évoquée, tout comme l'éventualité d'une forme d'instance arbitrale permanente.

**68. Armando Lara Yaffar, Président par intérim, a conclu en remerciant les présentateurs et les auteurs des deux notes d'information, lesquelles constituaient à son avis une ressource utile qu'il était en conséquence souhaitable d'inclure dans les travaux d'actualisation du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales. Il a indiqué que le sous-comité chargé de la question du règlement des différends devrait, pour la durée restant à courir du mandat des actuels membres du Comité, continuer à étudier les domaines de règlement des conflits dont il recommanderait l'examen par le Comité après le renouvellement de ses membres. Les participants désireux de faire des propositions ont été priés de les communiquer au sous-comité et au secrétariat du Comité (taxffdooffice@un.org). Enfin, il a été convenu d'adresser**

**une forte recommandation au Comité dans sa prochaine composition pour qu'il considère l'amélioration de la procédure amiable et le traitement des possibilités d'arbitrage (soit dans le Modèle de Convention des Nations Unies, soit dans une autre disposition) comme une tâche importante.**

69. L'observateur pour l'Australie (Martin Jacobs) a accepté de remplacer Paul McBride au sein du sous-comité chargé de la question du règlement des différends.

## **G. Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement**

70. Franck Brunetti, assisté de Jon Bischel et Stephen Crow, a présenté un rapport intérimaire sur l'état actuel du Manuel. Les présentateurs ont indiqué qu'à partir des exemples cités dans les trois documents présentés au Comité, il serait passé à l'étape suivante des travaux, et qu'il pourrait alors y avoir un dialogue actif entre participants pour affiner et recentrer le Manuel.

71. Le Secrétariat a indiqué qu'il s'agissait d'un projet très important auquel il s'intéressait beaucoup, estimant très utile un Manuel axé sur les aspects pratiques et les solutions. Il a été proposé de prendre éventuellement contact avec M. Wijnen, du Bureau international de documentation fiscale, afin d'actualiser l'étude figurant dans la version 2003 du Manuel concernant l'emploi effectif dans des conventions bilatérales de certaines dispositions particulières du Modèle de Convention des Nations Unies. Cela pourrait apporter un éclairage utile pour les travaux futurs du Comité. Il a été convenu de charger le Secrétariat de cette démarche en concertation avec le groupe de travail sur les questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires.

72. De même, il a été convenu que le Secrétariat et l'OCDE pourraient utilement envisager la possibilité d'un partage de certaines des ressources en ligne de l'OCDE également pertinentes pour le Modèle de Convention des Nations Unies. Dans ce domaine comme dans d'autres, il importait que les ressources et les compétences apportées au projet fassent l'objet d'une attribution appropriée.

**73. De l'avis général, pour que le Manuel produise tous ses effets, il devait prendre la forme d'un produit interactif en ligne. Le Secrétariat a souscrit à cette idée en faisant toutefois observer qu'il faudrait peut-être pour cela des ressources dont il ne disposait pas pour l'instant, en particulier si l'on souhaitait un site Web dans les six langues officielles de l'ONU. C'est pourquoi il considérait qu'il faudrait parallèlement produire un document imprimé, et qu'il faudrait même considérer cela comme une première étape. Cela permettrait au Manuel de trouver son rôle pour aider ceux qui travaillaient dans d'autres langues. Certains ont préconisé une publication sous forme de classeurs, bien que le Secrétariat ait fait remarquer que de tels produits n'étaient généralement pas mis à jour au fil du temps et qu'une publication sur l'Internet faciliterait l'actualisation, notamment par la mise en ligne de nouvelles versions téléchargeables.**

74. Il a été dit que des travaux utiles pourraient être entrepris en ce qui concernait l'opportunité et les moyens de négocier une convention fiscale avec un autre État, compte tenu en particulier du caractère toujours limité des ressources de négociation disponibles tant pour les pays en développement que pour les pays développés. Cela pourrait inclure une analyse politique des

relations, une analyse économique (notamment des flux d'investissement) et une analyse juridique (en particulier du droit interne, des conventions comparables et de l'infrastructure légale et administrative générale des éventuelles parties à la convention). Il faudrait ensuite examiner qui serait chargé de mener les négociations, y compris la composition de l'équipe par domaine de compétence et ministère ou groupe de travail, et formuler des conseils sur le processus de négociation. La nécessité de viser les pratiques les plus récentes en citant des dispositions conventionnelles a été notée, car cela donnerait la plupart des indications aux négociateurs.

75. Le format de Manuel proposé a été approuvé et il a été convenu que le groupe de travail poursuivrait ses travaux en tenant compte des échanges de vues.

## **H. Traitement des instruments financiers islamiques**

76. Moftah Jassim Al-Moftah et Salah Gueydi ont présenté les conclusions du sous-comité chargé du traitement des instruments financiers islamiques en se référant au document qu'ils avaient élaboré pour la troisième session du Comité. Ce document abordait les questions posées par de tels instruments, auxquels le concept de paiement d'un intérêt était inapplicable, dans le contexte de l'article 11 du Modèle de Convention des Nations Unies relatif à l'intérêt. Ils ont indiqué que le document soumis à la session en cours contenait un projet de libellé pour le Commentaire relatif à l'article 11, y compris le texte d'une nouvelle disposition facultative dans l'article qui assimilerait le traitement de tels instruments, dans les cas appropriés, à celui d'instruments analogues productifs d'intérêts. Il a été noté que c'était une approche qui avait déjà été adoptée en droit interne en Malaisie, au Royaume-Uni et à Singapour.

77. Le groupe de travail avait proposé un libellé pour de nouveaux paragraphes du Commentaire, numérotés 20.1 à 20.4, du Modèle de Convention des Nations Unies, qui seraient insérées entre les paragraphes 21.1 et 22 du commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE qui étaient cités (à la page 158 du Modèle de Convention des Nations Unies). Un nouveau paragraphe 20.5 serait ensuite inséré, qui commencerait par une formule du type : « Le commentaire de l'OCDE se poursuit ainsi : », suivie par les citations existantes des paragraphes 22 et 23 du commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE. Il a été décidé d'inclure ce libellé dans la prochaine version du Modèle de Convention des Nations Unies, sous réserve du remplacement de l'expression « droit interne » dans le projet de paragraphe 20.1 par « droit fiscal interne ». Il a été noté qu'il faudrait peut-être modifier à l'avenir d'autres articles, comme l'article 12 relatif aux redevances et l'article 13 concernant les gains en capital, pour envisager des instruments financiers islamiques spécifiques, mais qu'il était préférable d'attendre que la partie du Manuel relative à ce type de financement soit parue et ait pu faire l'objet de commentaires.

78. Le Président par intérim a constaté que le groupe de travail avait achevé ses travaux et a remercié ses membres de leur contribution.

## Chapitre IV

### Dates et ordre du jour de la cinquième session du Comité

79. Le Comité a examiné son futur ordre du jour. Il y a eu un accord général sur la nécessité de centrer l'ordre du jour sur les besoins des pays en développement. Le Comité a constaté que n'ayant pas épuisé l'ordre du jour de ses travaux en cours, il convenait de reporter les points non traités sur l'ordre du jour du Comité qui serait constitué après le renouvellement de ses membres en 2009 sous réserve, naturellement, des vues des nouveaux membres. Il s'agissait notamment de la révision du Modèle de Convention des Nations Unies et du projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale.

80. Il a aussi été dit qu'il convenait d'examiner d'autres questions au-delà de la révision du Modèle de Convention des Nations Unies, malgré la limitation des ressources. De nombreux participants ont signalé l'importance de l'administration fiscale, à condition d'axer l'examen sur des domaines particuliers où les besoins étaient les plus importants pour que les travaux soient ciblés, pertinents et réalisables; cela supposait notamment d'élargir les travaux sur les prix de transfert, y compris en élaborant un manuel pratique sur les questions relatives aux prix de transfert pour les pays en développement, comportant une ou plusieurs listes de contrôle. S'agissant des prix de transfert, il a été noté qu'il conviendrait peut-être d'établir un sous-comité qui se chargerait de ce travail, en conjonction avec les travaux effectués dans le cadre du projet sur l'échange des pratiques fiscales optimales entre pays du Sud. En attendant, le Secrétariat jouerait un rôle de liaison pour permettre aux membres intéressés du Comité de participer aux travaux sur ce projet.

81. L'idée d'approfondir l'examen de la question des redevances et de la rémunération des services techniques a été appuyée, même si, pour l'instant, les travaux du sous-comité chargé de la définition de l'établissement stable n'étaient pas consacrés à ce sujet.

82. Les autres principaux thèmes proposés ont été les suivants : a) questions stratégiques générales concernant la négociation de conventions, en particulier modes d'élaboration et de négociation des conventions, M. Thuronyi proposant d'élaborer un document d'information sur ce sujet; b) degré d'application effective du Modèle de Convention des Nations Unies dans les conventions bilatérales existantes; et c) examen des raisons pour lesquelles certaines conventions de pays en développement s'écartaient du Modèle de Convention des Nations Unies et de l'opportunité, éventuellement, de mieux refléter ces différences dans le Modèle de Convention des Nations Unies et dans ses Commentaires.

83. Il a été proposé que tous les futurs membres du Comité participent à au moins un des sous-comités ou groupes de travail, qui pourraient être restructurés en fonction des grandes catégories de sujets, comme les conventions fiscales, les prix de transfert et l'administration. Vu que des observateurs très chevronnés participaient aux travaux du Comité, chaque sous-comité devrait inviter ces observateurs à prendre part à ses délibérations.

84. Il a été amplement débattu de la nécessité d'élargir les travaux du Comité à la fourniture de conseils pour le renforcement des capacités, en vue de renforcer les

moyens des pays en développement en matière de négociations de conventions et de droit fiscal international. Il a été noté que des actions avaient été entreprises par d'autres institutions avec lesquels l'ONU avait collaboré, mais qu'il convenait de renforcer ces actions et de les recentrer sur des questions (ou des aspects) dans des domaines comme les prix de transfert, les incitations aux investissements directs étrangers, la surenchère fiscale et la gestion des risques, qui étaient insuffisamment traités ailleurs. Il a aussi été observé que si la Conférence de Doha invitait à redoubler d'efforts pour lutter contre la fraude fiscale, de futurs ateliers de formation pourraient aussi être axés sur cette question afin, en particulier, d'élargir la coopération Sud-Sud.

85. La question de la surenchère fiscale et du phénomène de « bradage » en matière d'incitations fiscales a été examinée. L'importance de cette question a été reconnue, mais on a aussi fait valoir les risques d'une discussion générale insuffisamment ciblée qui n'aidait pas, pratiquement, les pays en développement. La proposition du Secrétariat d'élaborer ou de faire établir un document synthétique, traitant certaines des questions dans un contexte régional particulier mais tentant de tirer des conclusions d'un intérêt plus général, a été acceptée. La possibilité d'entreprendre de futurs travaux dans le domaine des taxes à la valeur ajoutée a aussi été admise.

86. L'importance du renforcement des capacités pour les travaux de l'ONU en matière fiscale a aussi été relevée. À ce propos, le gouvernement vietnamien a réitéré son offre, faite lors de précédentes sessions, d'accueillir en 2009 un atelier régional de formation sur le renforcement des capacités, sous réserve que soient réglées les questions de financement. Le Secrétariat a pris note également d'une proposition du Pakistan, qui avait été formulée à certaines des sessions précédentes. La Malaisie a indiqué qu'elle disposait de programmes susceptibles de faciliter la participation de représentants d'autres pays à une formation organisée en Malaisie.

87. Il y a eu de considérables discussions sur le point de savoir s'il convenait d'examiner les questions touchant l'attribution des bénéficiaires dans le cadre de l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies. Il a été observé que les évolutions en cours à l'échelon international pouvaient avoir un sérieux impact sur le droit d'imposition des pays en développement et du pays de la source de manière générale, et que le Comité avait un rôle à jouer pour influencer ces évolutions. D'autres intervenants ont toutefois été d'avis que, dans un domaine aussi délicat, mieux valait attendre la conclusion des travaux de l'OCDE, en dépit des différences entre les modèles de conventions des Nations Unies et de l'OCDE. M. Oliver a proposé d'élaborer et de faire distribuer aux membres du Comité un bref document portant sur certaines des questions susceptibles de se poser, pour faciliter la poursuite de l'examen, notamment par le Comité dans sa nouvelle composition en 2009.

88. Après d'amples échanges de vues, le Comité a décidé de fixer le projet d'ordre du jour de sa cinquième session comme indiqué ci-après, tout en admettant que certains débats seraient très brefs, qu'à ce stade, un ordre du jour relativement long pouvait être d'une plus grande utilité au Comité dans sa nouvelle composition en 2009, et que cet ordre du jour pourrait être remanié avant la prochaine session annuelle.



**Projet d'ordre du jour de la cinquième session du Comité**

1. Définition de l'établissement stable.
  2. Redevances et honoraires rémunérant les services techniques : problèmes de fond et aspects techniques.
  3. Questions relatives à l'attribution des bénéfices dans le cadre de l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.
  4. Régime fiscal applicable aux projets de développement.
  5. Projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale.
  6. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.
  7. Élaboration des conventions : problèmes pratiques.
  8. Règlement des différends.
  9. Questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires du Modèle de Convention des Nations Unies.
  10. Détermination des prix de transfert, notamment élaboration d'un manuel et d'une liste de contrôle pour les pays en développement.
  11. Surenchère fiscale en matière d'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers.
  12. Dates et ordre du jour de la sixième session du Comité.
  13. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa cinquième session.
- 89. Le Comité a décidé que sa cinquième session se tiendrait du 19 au 23 octobre 2009.**

## Chapitre V

### **Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa quatrième session**

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

91. Pendant la session, le Comité a de nouveau demandé, comme dans les rapports sur les travaux de ses précédentes sessions, que des ressources supplémentaires soient allouées aux réunions des sous-comité et des groupes de travail, en vue notamment de garantir la participation pleine et effective des membres de ces sous-comité et groupes de travail qui appartiennent à des pays en développement. Par ailleurs, le Comité a de nouveau souligné qu'il importait de prévoir des ressources supplémentaires pour organiser des ateliers sur le renforcement des capacités dans les pays en développement et dans les pays en transition. À ce propos, il a été noté que le Viet Nam et le Pakistan avaient tous deux rappelé qu'ils étaient disposés à accueillir des ateliers de formation.

## Chapitre VI

### Conclusions et recommandations

92. On trouvera dans les paragraphes suivants une récapitulation des conclusions correspondant à chaque point de l'ordre du jour, telles qu'elles figurent dans le corps du présent rapport.

#### Questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires

93. Le groupe de travail a été chargé de poursuivre ses travaux sur les questions d'ordre général relatives à l'examen des Commentaires, en vue de soumettre un autre document au Comité dans sa nouvelle composition en 2009.

#### Régime fiscal applicable aux projets de développement

94. M. Thuronyi a invité instamment les participants à examiner la question avec les ministères ou organismes compétents dans leurs capitales, et il a été convenu qu'un texte serait communiqué au Président pour qu'il puisse examiner l'éventualité de l'inclure dans son projet de lettre sur la Conférence de Doha visé au paragraphe 20 ci-dessus. La question a été ensuite traitée dans la lettre du Président.

#### Définition de l'établissement stable

95. M. Sollund a indiqué que, compte tenu des positions exprimées, dont beaucoup appuyaient la proposition de remplacer l'article 14 et de nombreuses autres défendaient le maintien de cet article, il pouvait suggérer une solution susceptible d'être largement acceptée. Cette approche consisterait à :

a) Revoir le mode de traitement de la question, de façon à maintenir l'article 14 dans le Modèle de Convention des Nations Unies;

b) Prévoir une autre formule pour ceux qui préféreraient supprimer l'article 14 et appliquer les articles 5 et 7 aux situations précédemment envisagées dans le cadre de l'article 14, sans réduire les droits conférés au pays de la source en vertu de l'actuel article 14;

c) Veiller à ce que le sous-comité prenne contact avec certains des membres du Comité et des observateurs qui avaient soulevé des questions spécifiques à traiter dans les futurs travaux du sous-comité. Des observations pourraient aussi être envoyées à M. Sollund, en sa qualité de coordonnateur du sous-comité, sur les questions soulevées lors du débat à propos de ce qui serait maintenant une autre version de l'article 5 et du commentaire y afférent pour les pays désireux de supprimer l'article 14;

d) se recentrer désormais sur la partie du mandat du sous-comité concernant la possibilité d'une alternative à l'article 14, en vue, autant que possible, d'achever cet examen d'ici la fin du mois de juin 2009 lorsque le mandat des membres actuels du Comité viendrait à expiration, en s'en remettant, pour la poursuite des travaux sur les honoraires rémunérant les services techniques et une éventuelle révision de l'article 14 et du Commentaire y afférent, au Comité dans sa future composition.

96. Le sous-comité a été chargé de la tâche ainsi définie. Toutefois, le Comité a estimé que, vu l'importance de la révision et de l'amélioration de l'article 14,

cette question devrait être confiée à un nouveau sous-comité chargé de l'article 14 et du traitement fiscal des services. M<sup>me</sup> Kana a accepté d'assurer la coordination du sous-comité et Habiba Louati et Anita Kapur ont également accepté d'y participer. Les observateurs ayant des connaissances dans ce domaine seraient aussi invités à participer aux travaux du sous-comité. Celui-ci a été prié de les entreprendre sans tarder afin d'en avoir effectué la plus grande partie possible avant juillet 2009, date d'entrée en fonctions du Comité dans sa nouvelle composition.

#### **Emploi abusif des conventions fiscales**

97. Il a été conclu qu'il convenait d'affiner le concept de propriété effective, notamment en examinant les développements dans le Modèle de Convention de l'OCDE, et il a été convenu que le document élaboré par M. Baker pouvant contribuer à une meilleure compréhension, il était souhaitable de l'inclure dans le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement.

98. Il a été aussi convenu que l'examen de l'application pratique du concept de propriété effective, notamment quant aux moyens de certification, devait être recommandé au Comité dans sa future composition comme un sujet digne d'attention, susceptible d'être développé dans le Manuel. Dans cette optique, tous les exemples et documents relatifs à l'application du concept de propriété effective dans les pays en développement seraient particulièrement utiles. Compte tenu des travaux en cours à l'OCDE sur la propriété effective, il a aussi été décidé d'obtenir des informations en retour de l'OCDE sur ce sujet.

99. Après avoir décidé qu'il n'était plus nécessaire que le sous-comité sur l'emploi abusif des conventions fiscales poursuive l'examen de la propriété effective, le Comité a porté son attention sur le document du sous-comité relatif aux propositions de révision du Modèle de Convention des Nations Unies et des Commentaires, concernant le traitement de l'emploi abusif des conventions fiscales. Ce document était une version révisée de celui présenté à la troisième session. Il a été convenu qu'il constituait une version finale, sous réserve d'un petit nombre de modifications mineures. Il s'agissait notamment d'examiner s'il fallait prévoir, comme dans l'actuel Modèle de Convention, que le nouveau paragraphe 5 de l'article 13 était sans incidence sur le paragraphe 4 et, le cas échéant, d'apporter la modification nécessaire. Il fallait aussi veiller à ce que dans le même paragraphe 5, la formule « cet État » soit remplacée par « cet autre État » pour viser effectivement l'État de résidence de la société.

100. À la suite de son débat sur le règlement des différends et à la lumière de celui-ci, le Comité a décidé de supprimer les crochets entourant le texte de la dernière phrase du paragraphe 103 du rapport publié sous la cote E/C.18/2008/CRP.2, mais aussi de supprimer le membre de phrase « , combined with arbitration to deal with cases that competent authorities cannot resolve, ». La dernière phrase du paragraphe 103 se lisait alors ainsi :

« Similarly, an effective application of the mutual agreement procedure will ensure that disputes concerning the application of anti-abuse rules will be resolved according to internationally accepted principles so as to maintain the integrity of tax treaties. »

101. Le Président, après avoir noté que cela concluait les travaux du sous-comité sur l'emploi abusif des conventions fiscales, a remercié celui-ci de les avoir menés à bonne fin.

**Échange de renseignements, notamment projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale**

102. Comme suite au débat, le projet d'article révisé et de commentaire a été approuvé en tant que version finale, la seule modification consistant, au paragraphe 2, dans la suppression du membre de phrase « . Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, » et son remplacement par la conjonction « et », une telle condition n'étant pas jugée nécessaire à ce paragraphe.

103. Il a été convenu que le sous-comité devait poursuivre ses travaux sur le code, en tenant compte des discussions et des propositions qui avaient été sollicitées, notamment sur le titre, la structure, les buts, les objectifs et les engagements définis dans le document.

104. Il a aussi été convenu qu'une version révisée du code devrait être disponible au moment de la conférence de Doha, cette version devant comporter un paragraphe introductif et se présenter comme une sorte de « document de travail technique ».

**Règlement des différends**

105. Armando Lara Yaffar, Président par intérim, a conclu en remerciant les présentateurs et les auteurs des deux notes d'information, lesquelles constituaient à son avis une ressource utile qu'il était en conséquence souhaitable d'inclure dans les travaux d'actualisation du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales. Il a indiqué que le sous-comité chargé de la question du règlement des différends devrait, pour la durée restant à courir du mandat des actuels membres du Comité, continuer à étudier les domaines de règlement des conflits dont il recommanderait l'examen par le Comité après le renouvellement de ses membres. Les participants désireux de faire des propositions ont été priés de les communiquer au sous-comité et au secrétariat du Comité (taxffdoffice@un.org). Enfin, il a été convenu d'adresser une forte recommandation au Comité dans sa prochaine composition pour qu'il considère l'amélioration de la procédure amiable et le traitement des possibilités d'arbitrage (soit dans le Modèle de Convention des Nations Unies, soit dans une autre disposition) comme une tâche importante.

106. De l'avis général, pour que le Manuel produise tous ses effets, il devait prendre la forme d'un produit interactif en ligne. Le Secrétariat a souscrit à cette idée en faisant toutefois observer qu'il faudrait peut-être pour cela des ressources dont il ne disposait pas pour l'instant, en particulier si l'on souhaitait un site Web dans les six langues officielles de l'ONU. C'est pourquoi il considérait qu'il faudrait parallèlement produire un document imprimé, et qu'il faudrait même considérer cela comme une première étape. Cela permettrait au Manuel de trouver son rôle pour aider ceux qui travaillaient dans d'autres langues. Certains ont préconisé une publication sous forme de classeurs, bien que le Secrétariat ait fait remarquer que de tels produits n'étaient généralement pas mis à jour au fil du temps et qu'une publication sur

**l'Internet faciliterait l'actualisation, notamment par la mise en ligne de nouvelles versions téléchargeables.**

**107. Il a été dit que des travaux utiles pourraient être entrepris en ce qui concernait l'opportunité et les moyens de négocier une convention fiscale avec un autre État, compte tenu en particulier du caractère toujours limité des ressources de négociation disponibles tant pour les pays en développement que pour les pays développés. Cela pourrait inclure une analyse politique des relations, une analyse économique (notamment des flux d'investissement) et une analyse juridique (en particulier du droit interne, des conventions comparables et de l'infrastructure légale et administrative générale des éventuelles parties à la convention). Il faudrait ensuite examiner qui serait chargé de mener les négociations, y compris la composition de l'équipe par domaine de compétence et ministère ou groupe de travail, et formuler des conseils sur le processus de négociation. La nécessité de viser les pratiques les plus récentes en citant des dispositions conventionnelles a été notée, car cela donnerait la plupart des indications aux négociateurs.**

**108. Le format de Manuel proposé a été approuvé et il a été convenu que le groupe de travail poursuivrait ses travaux en tenant compte des échanges de vues.**

#### **Traitement des instruments financiers islamiques**

**109. Le groupe de travail avait proposé un libellé pour de nouveaux paragraphes du Commentaire, numérotés 20.1 à 20.4, du Modèle de Convention des Nations Unies, qui seraient insérées entre les paragraphes 21.1 et 22 du commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE qui étaient cités (à la page 158 du Modèle de Convention des Nations Unies). Un nouveau paragraphe 20.5 serait ensuite inséré, qui commencerait par une formule du type : « Le commentaire de l'OCDE se poursuit ainsi : », suivie par les citations existantes des paragraphes 22 et 23 du commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE. Il a été décidé d'inclure ce libellé dans la prochaine version du Modèle de Convention des Nations Unies, sous réserve du remplacement de l'expression « droit interne » dans le projet de paragraphe 20.1 par « droit fiscal interne ». Il a été noté qu'il faudrait peut-être modifier à l'avenir d'autres articles, comme l'article 12 relatif aux redevances et l'article 13 concernant les gains en capital, pour envisager des instruments financiers islamiques spécifiques, mais qu'il était préférable d'attendre que la partie du Manuel relative à ce type de financement soit parue et ait pu faire l'objet de commentaires.**

**110. Le Président par intérim a constaté que le groupe de travail avait achevé ses travaux et a remercié ses membres de leur contribution.**

