



**Nations Unies**

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

**Rapport sur les travaux  
de la cinquième session  
(19-23 octobre 2009)**

**Conseil économique et social**  
**Documents officiels, 2009**  
**Supplément n° 25**

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

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

**Rapport sur les travaux  
de la cinquième session  
(19-23 octobre 2009)**



Nations Unies • New York, 2009



*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 cinquième 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 19 au 23 octobre 2009. Le Comité, créé par la résolution 2004/69 du Conseil économique et social, se compose de 25 experts nommés à titre individuel pour une période de quatre ans. Il a examiné les questions de fonds suivantes : a) définition de l'établissement stable; b) régime fiscal applicable aux services, notamment aux honoraires et aux redevances techniques : problèmes de fonds et aspects techniques; c) attribution des bénéficiaires visés à l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement; d) régime fiscal applicable aux projets de développement; e) surenchère fiscale dans l'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers; f) projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales; g) révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement; h) élaboration des conventions : problèmes pratiques; i) règlement des différends; j) questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires du Modèle de Convention type des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement; k) prix de transfert, notamment élaboration d'un manuel et d'une liste de contrôles pour les pays en développement.

---

## Table des matières

<i>Chapitre</i>	<i>Page</i>
I. Introduction .....	1
II. Organisation de la session .....	3
A. Ouverture de la session et élection du Bureau .....	3
B. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux .....	3
III. Conclusions issues de l'examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale .....	5
A. Définition de l'établissement stable .....	5
B. Régime fiscal applicable aux services, notamment aux honoraires et aux redevances techniques : problèmes de fond et aspects techniques .....	7
C. Attribution des bénéficiaires visés à l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement .....	8
D. Régime fiscal applicable aux projets de développement .....	10
E. Surenchères fiscales dans l'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers .....	11
F. Projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationales .....	12
G. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement .....	13
H. Élaboration des conventions : problèmes pratiques .....	16
I. Règlement des différends .....	18
J. Questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement .....	19
K. Directives concernant les prix de transfert, notamment élaboration d'un manuel et d'une liste de contrôle pour les pays en développement .....	21
L. Autres questions de fond .....	22
IV. Dates et ordre du jour de la sixième session du Comité .....	25
V. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa cinquième session .....	26
Annexe	
Projet de code de conduite .....	27

## 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 cinquième session à Genève du 19 au 23 octobre 2009.

2. Vingt-quatre experts et 63 observateurs ont participé à la session. Les personnes suivantes, membres du Comité, étaient présentes : Ronald Van der Merwe (Afrique du Sud), Wolfgang Lasars (Allemagne), Bernell L. Arrindell (Barbade), Claudine Devillet (Belgique), Marcos Aurélio Pereira Valadao (Brésil), Iskra Georgieva Slavcheva (Bulgarie), Liselott Kana (Chili), Tizhong Liao (Chine), Amr El Monayer (Égypte), Henry John Louie (États-Unis d'Amérique), Kwane Adjei-Djan (Ghana), Anita Kapur (Inde), Enrico Martino (Italie), Keiji Aoyama (Japon), Mansor Hassan (Malaisie), Noureddine Bensouda (Maroc), Armando Lara Yaffar (Mexique), Ifueko Omoigui-Okauru (Nigéria), Stig Sollund (Norvège), Robin Moncrieff Oliver (Nouvelle Zélande), Farida Amjad (Pakistan), Sae Joon Ahn (République de Corée), El Hadji Ibrahima Diop (Sénégal) et Jürg Giraudi (Suisse).

3. Des observateurs des pays suivants étaient présents : Arabie Saoudite, Argentine, Australie, Bahamas, Bélarus, Belgique, Brésil, Canada, Chili, Chypre, Danemark, Espagne, France, Irlande, Italie, Kenya, Koweït, Lesotho, Lettonie, Luxembourg, Malaisie, Maroc, Monaco, Nigéria, Norvège, Panama, Pays-Bas, Qatar, République tchèque, Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord, Sénégal, Singapour, Suisse, Thaïlande et Turquie.

4. Étaient présents des observateurs des organisations intergouvernementales suivantes : Commission européenne, Fonds monétaire international (FMI) et Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

5. Étaient également présents des observateurs des entités suivantes : Bureau international de documentation fiscale, Université de Saint Thomas, Association internationale des présidents d'université, New Rules for Global Finance Coalition, Université de Lodz, Universidad Complutense de Madrid, Tax Justice Network, Association mondiale des anciens stagiaires et boursiers de l'Organisation des Nations Unies, Université d'Indonésie, Confédération fiscale européenne, Chambre de commerce internationale et Université de Bournemouth. D'autres participants étaient présents à titre individuel.

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

1. Ouverture de la session par le représentant du Secrétaire général (E/C.18/2009/4).
2. Élection du Président et du Rapporteur du Comité et des autres membres du bureau.
3. Examen du Règlement intérieur et d'autres questions d'organisation.
4. Déclaration liminaire du Président du Comité.
5. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux (E/C.18/2009/1).

6. Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale :
  - a) Définition de l'établissement stable (E/C.18/2009/CRP.1);
  - b) Régime fiscal applicable aux services, notamment aux honoraires et aux redevances techniques : problèmes de fond et aspects techniques;
  - c) Attribution des bénéficiaires visés à l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (E/C.18/2009/CRP.2);
  - d) Régime fiscal applicable aux projets de développement;
  - e) Surenchère fiscale dans l'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers;
  - f) Projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale (E/C.18/2009/CRP.2);
  - g) Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement (E/C.18/2009/CRP.3 et (E/C.18/2009/CRP.3/Add.1);
  - h) Élaboration des conventions : problèmes pratiques (E/C.18/2009/3);
  - i) Règlement des différends;
  - j) Questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires du Modèle de Convention type des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (E/C.18/2009/CRP.5);
  - k) Prix de transfert, notamment élaboration d'un manuel et d'une liste de contrôle pour les pays en développement (E/C.18/2009/5).
7. Dates et ordre du jour de la sixième session du Comité.
8. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa cinquième session.



## Chapitre II

### Organisation de la session

#### A. Ouverture de la session et élection du Bureau

7. Le 19 octobre 2009, le Secrétaire du Comité, Manuel Montes, a ouvert la cinquième session du Comité au nom du Secrétaire général, en attendant l'élection du Président du Comité. Dans ses remarques liminaires, M. Montes a brièvement rappelé l'origine et les objectifs du Comité ainsi que plus généralement des travaux de l'ONU dans le domaine de la fiscalité, et noté le rôle de plus en plus important de la coopération en matière fiscale pour la promotion du développement et, en conséquence, l'intérêt croissant pour les travaux du Comité et les attentes à cet égard. La crise mondiale n'avait fait que renforcer l'importance de cette coopération. M. Montes a insisté en particulier sur la spécificité du Comité, où étaient représentés les intérêts aussi bien des pays développés que des pays en développement et qui, conformément à son mandat, accordait une place particulière au développement. Le fait d'être membre du Comité impliquait, pour chacun, de s'engager personnellement à travailler efficacement entre les sessions annuelles et à participer aux travaux des différents sous-comités. Les travaux de l'ONU dans le domaine de la fiscalité étaient certes gênés par les problèmes budgétaires persistants, mais le Secrétariat continuerait sans aucun doute à faire preuve d'esprit créatif face à cette situation et à veiller à ce que les pays en développement soient suffisamment représentés au sein du Comité.

8. M. Armando Lara Yaffar a ensuite été élu Président du Comité pour un mandat renouvelable de deux ans. Lors de la même séance, le Comité a également élu Tizhong Liao premier Vice-Président, Anita Kapur deuxième Vice-Président et Henry Louie troisième Vice-Président, également pour un mandat renouvelable de deux ans. Liselott Kana a été élue Rapporteuse de la cinquième session.

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

9. Le Président a chaleureusement remercié son prédécesseur, Nouredine Bensouda, de son action pour les résultats obtenus au cours des quatre années écoulées. Il a également fait part des résultats de la session à huis clos. Il était important que le Comité définisse un rang de priorité pour ses travaux afin d'être aussi efficace et efficient que possible. Dans ce contexte, le Comité considérait que la question la plus urgente à traiter était la révision du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement<sup>1</sup>, que le Comité souhaitait mener à bien au plus tard à la fin de 2011. La seconde question à traiter, par ordre de priorité, était celle de la rédaction d'un manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement. Le Comité a également considéré que d'autres questions présentaient une grande importance, compte tenu de son mandat, comme en témoignent les neuf Sous-Comités créés, à savoir :

1. Mise à jour du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies :  
Coordonnateur : Robin Oliver

---

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

2. Traitement fiscal des services : Coordonnateur : Liselott Kana
3. Échanges d'informations : Coordonnateur : Robin Oliver
4. Règlement des différends : Coordonnateur : Claudine Devillet
5. Prix de transfert – questions pratiques : Coordonnateur : Stig Sollund
6. Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales :  
Coordonnateur : Bernell Arrindell
7. Article 14 du Modèle de Convention : Coordonnateur : Liselott Kana
8. Renforcement des capacités : Coordonnateur : Ifueko Omoigui-Okauru
9. Gains en capitaux : Coordonnateur : Tizhong Liao
10. Le Comité a adopté le mandat de chacun des sous-comités et groupes de travail, ainsi que certaines questions de procédures les concernant et les a affichés sur la page du site Web de l'ONU consacrée au financement du développement à l'adresse : <http://www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/SubcommitteesMandates.pdf>.

## Chapitre III

### Conclusions issues de l'examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale

#### A. Définition de l'établissement stable

11. M. Stig Sollund (coordonnateur du Sous-Comité créé précédemment sur la définition de l'établissement stable) a présenté le document E/C.18/2009/CRP.1 consacré à cette question. Il a rappelé que lors de sa quatrième session le Comité avait décidé qu'en raison des points de vue divergents au sujet de l'éventuelle suppression de l'article 14, il convenait de conserver cet article, mais de donner la possibilité aux pays qui souhaitaient le supprimer d'avoir recours aux articles 5 et 7.

12. La question était donc désormais de savoir comment devait se présenter l'article 5 pour les pays qui souhaitaient supprimer l'article 14. Pour ceux qui au contraire souhaitaient conserver l'article 14, la décision susmentionnée du Comité répondait à leurs préoccupations. La question de savoir s'il convenait d'améliorer le libellé de l'article 14 serait traitée séparément par le Sous-Comité compétent.

13. M. Sollund a ensuite présenté la proposition figurant dans le document, à savoir une variante 5 b) de l'article 5, le libellé actuel devenant l'article 5 a). Le document concernait essentiellement la variante 5 b), mais proposait également, pour plus de clarté, trois précisions à apporter selon que l'article 14 était ou non supprimé (en d'autres termes, selon que ce serait l'article 5 a) ou 5 b) qui serait adopté), à savoir :

a) Au paragraphe 2, le membre de phrase « L'expression "établissement stable" comprend notamment » serait remplacé par « L'expression "établissement stable" comprend »;

b) Au paragraphe 3, « L'expression "établissement stable" englobe également » serait remplacée par « L'expression "établissement stable" comprend également »;

c) À l'alinéa 3 b), le membre de phrase qui se lit comme suit : « [...] mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois » serait remplacé par : « ...mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours sur une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré.

14. Il a été noté que les propositions d'amendements dont était saisi le Comité avait été soumis aux membres précédents du Comité en juin 2009, au titre de la « procédure écrite », mais qu'il n'y avait pas eu d'accord sur les modifications proposées, même s'il n'y avait pas eu d'objection à ce que la référence à « six mois » soit remplacée par une référence à « 183 jours » à l'alinéa 3 b).

15. La présentation de M. Sollund a été suivie d'un nouveau débat. Il a été suggéré que la structure actuelle de l'article 5 soit suivie de plus près, et noté que l'ajout du

membre de phrase « nonobstant les dispositions précédentes du présent article » au début du paragraphe 7 risquait de modifier de façon non intentionnelle les dispositions dudit paragraphe.

16. Le Comité a poursuivi l'examen des propositions à huis clos et, le dernier jour de la session, M. Sollund a fait part au Comité des modifications qu'il était suggéré d'apporter au libellé initial de l'article.

17. Les membres du Comité ont convenu que la partie liminaire du paragraphe 2 continuerait de se lire de la façon suivante : « L'expression "établissement stable" comprend notamment », et que la partie liminaire du paragraphe 3 continuerait de se lire de la façon suivante : « L'expression "établissement stable" englobe également ».

18. Les membres ont en outre convenu de modifier comme suit l'alinéa 3 b) : « [...] mais seulement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré » au lieu de : « ...mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de 12 mois » comme c'est le cas actuellement. Il a également été décidé que le commentaire relatif à l'article 5 comporterait, pour ceux qui souhaitent supprimer l'article 14, une formule ainsi rédigée :

L'expression établissement stable englobe également :

a) Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six mois;

b) La fourniture de services par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré;

c) Pour une personne physique, l'offre de services dans un État contractant par cette personne physique, mais seulement lorsque le séjour de celle-ci sur le territoire de l'État pendant une ou des périodes représente au total plus de 183 jours dans les limites d'une période quelconque de 12 mois commençant ou se terminant au cours de l'exercice budgétaire considéré.

19. La proposition a été acceptée, bien que le Comité ait estimé que le fait de considérer que l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 ne s'applique qu'à des personnes physiques limiterait explicitement l'application de l'alinéa c) du paragraphe 3 (tel que libellé ci-dessus) également aux personnes physiques. Le libellé adopté par le Comité reflétait un point de vue exprimé au paragraphe 9 du commentaire sur l'article 14 (à savoir que l'article 14 ne concerne que les personnes physiques). Certains pays ne partageaient pas ce point de vue, et il a

été convenu que leur désaccord serait consigné comme il convenait dans le commentaire sur l'article 5. Il a été reconnu qu'en ce qui concernait ce point ainsi que d'autres points du Modèle de Convention, les modifications qui seraient apportées à d'autres articles (en particulier à l'article 14) conduiraient bien entendu à de nouveaux amendements lors de la révision de 2011.

**B. Régime fiscal applicable aux services,  
notamment aux honoraires et aux redevances  
techniques : problèmes de fond et aspects techniques**

20. Liselott Kana, qui était la Coordonnatrice de l'ancien Sous-Comité sur l'article 14 et le régime fiscal applicable aux services, et qui coordonne désormais les deux Sous-Comités chargés de ces deux questions, a présenté le document E/C.18/2009/CRP.4. Étant donné que l'article 14 serait conservé dans la prochaine version du Modèle de Convention mais que son libellé posait quelques problèmes, l'ancien Sous-Comité avait été créé en 2008 afin d'examiner plus en détail ces problèmes et de proposer d'éventuelles solutions. Le document E/C.18/2009/CRP.4 faisait un premier point de cet examen.

21. Les problèmes posés par le libellé de l'article 14, qui ont été examinés, étaient :

a) *La couverture d'activités autres que celles relevant d'une profession libérale.* Le principal problème à cet égard était le fait que le texte de l'article 14 contenait l'expression « d'autres activités à caractère indépendant », qui n'était ni définie dans le Modèle de Convention ni expliquée dans les commentaires;

b) *Des incertitudes quant au champ d'application.* La question des professions indépendantes avait été largement examinée au cours des années passées dans le cadre de la définition de l'établissement stable. L'article 14 du Modèle de Convention comportait le mot « résident » qui, de prime abord, s'appliquait aussi bien à une personne physique qu'à une personne morale. Toutefois, le commentaire ne faisait référence qu'à des personnes physiques, et cette ambiguïté avait provoqué des différences d'interprétation par les pays quant au champ d'application de l'article;

c) *Les difficultés d'application en raison de différentes interprétations de l'expression « base fixe ».* Le commentaire sur l'article 14 faisait observer que l'expression « base fixe » était analogue à l'expression « établissement stable ». Toutefois, certains participants ont fait savoir qu'ils établissaient une distinction entre les deux;

d) *La déduction des dépenses engagées par une base fixe.* Le commentaire faisait référence aux commentaires de l'OCDE et observait que la déduction des dépenses par une base fixe devrait être autorisée au titre de l'article 14. Toutefois, cette possibilité n'était pas explicitement mentionnée dans le texte de l'article, ce qui, dans certains pays, posait des problèmes d'interprétation, principalement dans les pays de droit romain par opposition aux pays de *common law*.

22. M<sup>me</sup> Kana a estimé qu'il serait souhaitable que les propositions visant à améliorer l'article 14 mettent l'accent sur ces divers problèmes.

23. M<sup>me</sup> Kana a ensuite fait référence au questionnaire joint en annexe au document E/C.18/2009/CRP.4 et demandé aux représentants des pays de le remplir et de le renvoyer afin de contribuer au débat.

24. Elle a fait observer qu'il existait de nombreuses divergences d'interprétation et approches quant au régime fiscal applicable aux services qui devraient dans une large mesure être prises en compte, que ce soit en proposant différentes options dans le corps même du texte ou dans les commentaires, ou en expliquant soigneusement leurs conséquences, de façon à tenir compte de la situation existant dans différents pays et à rendre le Modèle de Convention aussi utile et pertinent que possible.

25. Au cours de la discussion, certains participants ont repoussé l'idée de définir l'expression « base fixe » et d'établir une distinction entre « base fixe » et « établissement stable ». Un certain nombre de participants estimaient que la question du « régime fiscal applicable aux services » et celle de la révision de l'article 14 ne devraient pas être examinées par le même Sous-Comité et ils se sont donc félicités que le Comité ait décidé de créer deux Sous-Comités différents, l'un chargé de l'article 14 et l'autre du régime fiscal applicable aux services (y compris les redevances techniques), tous deux présidés par M<sup>me</sup> Kana, compte tenu des rapports entre les deux questions.

**26. Il a été convenu que le Sous-Comité chargé de l'article 14 limiterait ses activités à la rédaction d'un article révisé et du texte du commentaire, tout en veillant à assurer la cohérence avec le commentaire sur l'article 5. Le Sous-Comité chargé du régime fiscal applicable aux services examinerait quant à lui les questions liées aux services, y compris les redevances techniques. Le Sous-Comité chargé de l'article 14 essaiera de remettre son rapport final en 2011, de telle sorte que toute modification éventuelle puisse être incorporée dans la prochaine version du Modèle de Convention. Pour sa part, le Sous-Comité chargé du régime fiscal applicable aux services essaiera d'avoir un rapport initial prêt pour la prochaine session du Comité et son rapport final prêt avant l'échéance des mandats des membres actuels du Comité, fin 2013.**

### **C. Attribution des bénéfices visés à l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement**

27. Robin Oliver a présenté le document E/C.18/2009/2. Il a rappelé que le Comité, à l'issue des discussions qu'il avait eues lors de sa quatrième session, lui avait demandé de présenter à la cinquième session une note succincte sur les travaux récents de l'OCDE au sujet de l'article 7 du Modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, et leur impact potentiel sur le Modèle de Convention des Nations Unies.

28. M. Oliver a déclaré que l'OCDE avait fait un travail important dans ce domaine et incorporé un commentaire révisé sur l'article 7 dans la mise à jour 2008 de son Modèle de Convention. Un nouvel article 7 serait probablement incorporé à la version 2010 sur la base du rapport de 2008 relatif à l'attribution des bénéfices des établissements permanents<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> OCDE, 2008; disponible à l'adresse suivante : [www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf).

29. En conclusion, M. Oliver a déclaré que le commentaire révisé de l'OCDE était fondé sur le libellé actuel de l'article 7 et n'introduisait pas de modifications significatives susceptibles d'avoir un effet sur l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies. Il a toutefois estimé que le projet du nouvel article 7 introduirait des modifications importantes qui créeraient un conflit avec l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies car il conduirait à traiter les établissements stables comme des entités juridiques théoriques distinctes, dont les actifs, le capital et le passif seraient répartis entre les filiales et le siège social essentiellement sur la base de « fonctions humaines significatives ».

30. En particulier, des déductions seraient prévues pour le paiement fictif de redevances et d'intérêts et les marges bénéficiaires autorisées pour des services fournis par le siège social aux filiales. Le Modèle OCDE révisé n'autoriserait toutefois pas l'imposition à la source de ces paiements.

31. En conséquence, le nouvel article 7 du Modèle OCDE risquait de modifier l'équilibre entre imposition à la source et imposition des résidents, ce qui serait contraire aux intérêts de nombreux pays en développement. Il serait également explicitement contraire au paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de Convention des Nations Unies, qui n'autorisait pas de déduction pour ces paiements fictifs (le paiement d'intérêts par les banques étant considéré comme un cas particulier).

32. Quatre options ont été proposées au Comité : a) adopter l'approche proposée par l'OCDE telle que décrite dans le rapport de 2008; b) ne pas tenir compte de ces faits nouveaux dans la prochaine mise à jour du Modèle de Convention, ni y faire référence; c) réécrire dans une large mesure le commentaire existant sur la base de ces faits nouveaux; d) adopter une approche minimaliste concernant le commentaire sur l'article 7, tout en indiquant explicitement que le Comité n'avait pas adopté l'approche figurant dans le rapport de l'OCDE.

33. Certains participants ont apporté leur soutien à la révision par l'OCDE du commentaire sur l'article 7 ainsi que de l'article 7 proprement dit du Modèle, considérant qu'elle revenait finalement à tenir plus sérieusement compte de principes figurant déjà à l'article 7. Ces participants ne considéraient pas que les changements proposés entraînaient une modification de l'équilibre entre imposition à la source et imposition des résidents, et estimaient que les travaux de l'OCDE permettraient aussi bien aux administrations fiscales qu'aux contribuables et à leurs conseils de déterminer avec une grande certitude l'attribution des bénéfices.

34. Lors des discussions qui ont suivi, il a été convenu que quelle que soit l'approche qui convenait au Modèle OCDE de convention, le Comité ne devrait pas adopter pour l'article 7 de la convention des Nations Unies l'approche décrite dans le rapport 2008 de l'OCDE (option n° 4 ci-dessus) parce qu'elle était directement contradictoire avec les dispositions du paragraphe 3 de l'article 7 aussi bien du Modèle de Convention de l'OCDE que du Modèle de Convention des Nations Unies, qui de manière générale n'autorisait pas de déduction pour les montants « payés » (sauf au titre du remboursement de dépenses effectives) par un établissement stable au siège social. Les participants considéraient que cette règle restait valable dans le contexte du Modèle de Convention des Nations Unies, quelles que soient les modifications apportées au Modèle OCDE et aux commentaires sur ce dernier.

35. Il a été convenu d'adopter une approche minimaliste à l'égard des modifications du libellé du commentaire sur l'article 7 lors de la prochaine mise à jour, et de préciser que le Comité avait estimé que l'approche retenue par l'OCDE dans son rapport de 2008 ne s'appliquait pas au Modèle de Convention des Nations Unies, en expliquant brièvement pourquoi. Le document présenté par M. Oliver a été renvoyé au Sous-Comité chargé du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales pour inclusion dans la version révisée.

36. Le Président a remercié M. Oliver de son travail et d'avoir clairement expliqué cette question très complexe, et noté que le Groupe de travail sur l'article 7, dirigé par M. Oliver, travaillerait sur la révision minimaliste proposée du commentaire.

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

37. Jacques Sasseville a fait référence, concernant cette question, aux documents E/C.18/2006/5 et E/C.18/2007/CRP.12. Le premier de ces documents faisait le point de la pratique en vigueur concernant le régime fiscal applicable à l'assistance étrangère. Il préconisait de revoir l'hypothèse selon laquelle les donateurs devaient chercher à obtenir une exonération fiscale au titre des projets qu'ils finançaient, et d'élaborer des directives, que les pays seraient libres d'adopter ou non, en faveur d'une approche mieux coordonnée. Le document de 2007 contenait un ensemble de projets de directives pouvant être utilisées dans le cadre des consultations avec toutes les parties prenantes, y compris les organismes donateurs. Aucun document n'avait été préparé pour la cinquième session étant donné qu'il s'agissait simplement de faire le point de la question.

38. M. Sasseville a expliqué qu'il avait été extrêmement difficile d'inviter toutes les parties prenantes à se réunir pour examiner ces questions, et que la réunion dont la tenue avait été proposée lors de la session de 2008 du Comité n'avait toujours pas été organisée, mais que ces questions avaient néanmoins suscité l'intérêt du Forum africain de l'administration fiscale. L'une des questions qui serait examinée avec les donateurs était le régime fiscal applicable aux projets de développement et le rôle des exonérations fiscales en tant que moyen d'attirer les investissements directs étrangers. L'objectif était d'organiser (début 2010) une réunion entre représentants de gouvernements et d'organismes donateurs consacrée à ces questions souvent délicates.

39. À l'issue de la présentation de M. Sasseville, les membres du Comité et d'autres participants ont contribué à la discussion, certains faisant remarquer qu'il fallait que les organismes donateurs tiennent davantage compte des répercussions de leurs décisions de demander des exonérations fiscales.

40. **Le Comité a convenu qu'il s'agissait d'une question importante car le fait que de grands projets échappent au système fiscal avait des retombées particulièrement notables pour les pays en développement, et déclaré qu'il souhaitait recevoir de nouvelles mises à jour de M. Sasseville, M. Thuronyi et d'autres personnes participant à ces travaux.**



## **E. Surenchères fiscales dans l'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers**

41. Le Secrétaire du Comité, Manuel Montes, a présenté la question et encouragé vivement les membres à analyser dans quelles mesures les incitations fiscales avaient eu l'effet escompté. Il a déclaré que le Secrétariat préparerait un document sur cette question pour analyse et discussion par le Comité à sa sixième session.

42. M. Montes a ajouté que les discussions en cours au sujet de la régulation des marchés financiers pouvaient déboucher sur un nouveau thème de travail pour le Comité, conformément à son mandat. Les questions de surenchères fiscales en matière d'affacturage, la concurrence entre centres financiers et les incitations fiscales attachées à ces centres relèveraient toutes de ce nouveau thème.

43. Le Secrétaire adjoint du Comité, Michael Lennard, a déclaré que le Secrétariat serait en mesure de présenter un rapport dans les six mois. Ce rapport examinerait la situation dans une région donnée de façon à en tirer des enseignements d'application plus générale.

44. Au cours de la discussion, nombre de participants ont mis l'accent sur les aspects politiques des incitations fiscales, qui n'avaient fréquemment pas de liens avec l'administration de l'impôt. Une incitation avait généralement pour objet d'amener un investisseur étranger à en tirer parti et à investir dans le pays, même si cet objectif n'était pas toujours atteint. Fréquemment, les négociations étaient menées à un niveau où les considérations d'ordre fiscal n'intervenaient pas.

45. Les crédits d'impôts fictifs étaient un exemple de pratique qui n'était généralement plus appuyée par les pays développés et était moins fréquemment proposée par certains pays en développement. Le point de vue a été exprimé selon lequel en refusant de prévoir dans une convention fiscale une clause relative aux crédits d'impôts fictifs, le pays développé capturerait en fait à son profit l'avantage fiscal accordé par le pays en développement pour encourager les investissements.

46. La plupart des participants se sont déclarés favorables à la préparation d'un document présentant la situation existante dans différents pays. De nombreux pays avaient contribué ainsi aux discussions. Dans certains pays qui avaient décidé d'éliminer les incitations fiscales, les investissements directs étrangers avaient néanmoins fortement augmenté, ce qui prouvait que ces incitations n'étaient pas leur motivation principale. D'autres participants ont déclaré que l'échange, entre pays appartenant à un même groupe régional, d'informations sur les incitations fiscales permettrait d'améliorer les pratiques dans ce domaine.

**47. Le Comité a conclu qu'il serait utile de voir comment différentes régions pouvaient coordonner leurs approches en matière d'incitations fiscales et mettre en commun leurs données d'expérience. Il a été convenu que l'examen de cette question devait être poursuivi au niveau du Comité. Il a par ailleurs été décidé que le Secrétariat préparerait, pour l'examen par le Comité à sa sixième session, un document qui ferait le point de la littérature existante et identifierait d'autres questions que le Comité pourrait examiner.**

## **F. Projet de code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationales**

48. Robin Oliver, qui n'était pas membre du précédent Sous-Comité sur l'échange d'informations qui avait examiné le projet de code de conduite, a néanmoins accédé à la demande du Président de présenter le rapport du Sous-Comité sur cette question (E/C.18/2009/CRP.2) en l'absence de Miguel Ferre, Coordonnateur du Sous-Comité.

49. Il a tout d'abord été rappelé que le Comité avait décidé d'élaborer un code de conduite sur la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale. Un projet avait été examiné lors de la session de 2008, et un document de travail publié à l'occasion de la Conférence internationale de suivi sur le financement du développement chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey tenue en décembre 2008.

50. Depuis lors, le Sous-Comité sur l'échange d'informations avait poursuivi la rédaction du code. L'annexe 1 du document de travail du groupe contenait le texte proposé, rédigé par M. Ferre à la suite des discussions du Sous-Comité. Comme indiqué dans le document établi par M. Ferre, le Sous-Comité n'était pas parvenu à l'unanimité, l'un de ses membres considérant que le code était exagérément basé sur l'article 26 et devrait être plus « ambitieux ».

51. M. Oliver a approuvé le projet rédigé par le Coordonnateur du Sous-Comité, tout en reconnaissant que certaines améliorations étaient nécessaires. Il a suggéré que le Comité parvienne à un accord au sujet du projet de code à sa cinquième session, ce qui a été fait. Il a été expliqué que le Comité n'adopterait pas lui-même le code, mais qu'il en recommanderait l'adoption au Conseil économique et social sous une forme appropriée. Concrètement, cela signifiait que certains pays proposeraient une résolution favorable à l'adoption du code, et que cette résolution serait examinée par le Conseil.

52. M. Oliver a fait observer qu'en adoptant le code, un État s'engagerait à :

a) Échanger véritablement des informations sur les affaires fiscales, pénales et civiles;

b) Veiller à ce que rien n'entrave l'échange d'informations du fait du principe de double incrimination ou de la règle de l'intérêt fiscal national;

c) Mettre en place des règles de confidentialité appropriées pour les informations échangées ainsi que des garanties et des limitations s'agissant des informations relatives aux contribuables;

d) S'assurer que des informations fiables sont disponibles, en particulier concernant les comptes bancaires, leurs titulaires, leur identité et les informations comptables pertinentes, et que l'autorité nécessaire est dévolue pour obtenir et fournir ces renseignements en réponse à une demande précise.

53. Le projet de code a fait l'objet d'un large débat, et il a été convenu qu'il était nécessaire de préciser des concepts tels que « normes », « principes » et échanges d'informations « automatiques » et « spontanés ». La plupart des membres ont convenu que le Comité devrait recommander un projet de code selon les grandes lignes proposées. Toutefois, un certain nombre de problèmes rédactionnels ont été soulevés et des changements ont été apportés au projet. Il convenait d'établir une

distinction entre le niveau minimum de coopération prévu par le projet de code tel qu'il avait été rédigé, d'une part, et ce vers quoi l'on devrait tendre à l'avenir, d'autre part.

54. Le degré de coopération recherché au moyen d'un tel document a fait l'objet d'une discussion. Certains considéraient que le document devait prévoir un échange « automatique » d'informations afin d'envoyer un message clair contre la fraude fiscale et d'aider les pays en développement, qui pourraient avoir des difficultés à disposer des informations nécessaires pour présenter une demande d'informations, par exemple concernant un compte bancaire. D'autres participants ont fait observer qu'un recours excessif à l'échange automatique d'informations risquait de constituer une lourde charge compte tenu des besoins logistiques nécessaires pour que cet échange soit efficace et pour analyser les informations reçues, et ont par conséquent suggéré que l'automatisme ne devait être que l'une des options.

55. En conséquence, le code établissait un niveau minimum de coopération internationale que toutes les juridictions, y compris les pays en développement, seraient en mesure d'honorer, une coopération plus importante étant cependant souhaitable si les moyens dont disposait la juridiction concernée le lui permettaient.

56. Une autre question concernait le champ d'application du code, c'est-à-dire le fait de savoir s'il devait s'appliquer également à l'évasion fiscale. Pour certains participants, limiter le champ d'application à la fraude en limitait la pertinence concrète, car la frontière entre fraude fiscale et évasion fiscale était floue, et le fait de limiter la portée du code à la seule fraude rendrait plus difficile la lutte contre les systèmes sophistiqués d'évasion qui tiraient parti de ce flou au lieu de la faciliter.

**57. Le code de conduite a été approuvé par le Comité tel qu'il figure en annexe au présent rapport. Le Président du Comité a été chargé de le présenter au Conseil économique et social sous une forme appropriée. Le Président a remercié M. Oliver d'avoir présenté avec clarté, et en n'ayant que peu de temps pour se préparer, une question aussi complexe, et a également remercié le Sous-Comité, et son Coordonnateur M. Ferre de leurs efforts. Il a en outre remercié les participants de leurs précieuses observations, qui avaient contribué à mener à bien la tâche ambitieuse que constituait la finalisation du projet de code.**

58. **Au sujet de questions plus générales en matière d'échange d'informations, il a été pris note des faits nouveaux concernant le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations. Le Comité a convenu que le Secrétariat pourrait participer utilement en tant qu'observateur au Forum mondial et prendre au préalable contact avec son président afin de déterminer le meilleur moyen de donner suite à cette suggestion. Le Sous-Comité sur l'échange d'informations suivra l'évolution des travaux du Forum mondial.**

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

59. Stephen Crow a présenté les principaux aspects des questions examinées dans le document E/C.18/2009/CRP.3 et précisé que Frank Brunetti, qui avait coordonné les travaux du Sous-Comité, n'avait pas pu être présent. Au cours de son exposé, M. Crow a insisté sur l'importance d'un manuel aussi pratique et utile que possible.

60. M. Crow a observé que, par le passé, le Modèle de Convention des Nations Unies était plutôt destiné à des lecteurs ayant une certaine expertise. Il a toutefois estimé que le public cible du Manuel ne possédait peut-être pas la même expertise, étant donné que le Manuel était destiné au plus grand nombre possible de pays en développement. M. Crow a donc demandé au Comité d'indiquer de manière générale ce qui devrait figurer dans le projet d'appendice au document et a donné quelques exemples de ce qui, selon lui, devrait effectivement figurer dans cet appendice.

61. L'exposé a porté pour l'essentiel sur la méthode scientifique à adopter pour l'élaboration du Manuel et des directives concernant le Modèle de Convention. M. Crow était en faveur d'une approche scientifique, avec un comité de lecture comme cela se faisait pour la publication d'articles scientifiques. La communication des articles serait transparente. Il a suggéré que la décision d'accepter ou de rejeter les propositions serait prise par un groupe de pairs, qui devrait être composé de quelques membres du Comité et d'un petit nombre d'observateurs. Ce groupe aurait pour rôle d'approuver ou non l'incorporation d'une proposition et de décider si un document devrait être ou non porté à l'attention du Comité. Cela ne serait toutefois pas à lui d'approuver ou de rejeter la totalité d'un article. Il constituerait ainsi un premier filtre avant examen par le Comité et transmission pour adoption d'une résolution. Des délais seraient fixés de façon à disposer d'un temps suffisant pour examen lors de la session annuelle.

62. Le Président a ouvert la discussion en rappelant que le Manuel ne devrait être ni une répétition du Modèle de Convention des Nations Unies ni une simple compilation de documents qui n'avaient pas leur place dans les commentaires. M. Crow a précisé que, de l'avis général, le Modèle de Convention, les commentaires et le Manuel devraient être conçus et rédigés de telle sorte qu'ils forment un tout cohérent. En conséquence, le Manuel devrait décrire des techniques de négociation (aspects politiques, analyses juridiques, formation et politiques générales), porter sur l'application et l'interprétation des conventions fiscales (y compris les principes énoncés dans la Convention de Vienne sur le droit des traités), et comporter des rapports succincts sur les questions découlant des délibérations du Comité. Si les rapports soumis étaient trop longs, le Comité chercherait à ne faire figurer dans le Manuel qu'un résumé, en renvoyant le lecteur à l'intégralité du texte qui sera alors affiché sur le site Web de l'ONU.

63. M. Crow a fait observer que le Manuel pourrait également contenir d'autres références au site Web de l'ONU, ce qui permettrait de le rendre plus concis. Les commentaires devaient contenir des interprétations directement liées au texte des articles concernés, alors que le Manuel était destiné à fournir des indications à des négociateurs inexpérimentés. De plus, il devrait être aussi neutre et peu daté que possible de façon qu'il ne soit pas nécessaire de le réviser en permanence. Même si le Manuel pouvait contenir des références à d'autres sources et à d'autres sites Web, il devrait dans toute la mesure possible se suffire à lui-même.

64. Plusieurs observations ont été formulées au sujet de l'approche proposée. Des membres et des représentants ont fait observer que l'appendice au Manuel ne devait pas devenir trop volumineux ou présenter des points de vue s'écartant des principes énoncés dans le Modèle de Convention ou dans les commentaires. Il a été expliqué que le processus de sélection avait pour objet de limiter le nombre de contributions acceptées à celles qui étaient véritablement significatives et d'encourager

l'utilisation de résumés faisant référence aux documents intégraux. Les principes et les directives étaient tous deux conçus de telle sorte qu'ils empêchent le choix de documents exprimant des points de vue divergents.

65. Une autre interrogation concernait la mise en ligne du Manuel et de l'appendice. Le Secrétariat a rappelé que cette question avait été examinée par le Comité à sa quatrième session, comme il ressortait du paragraphe 74 de son rapport. Il a fait observer qu'une version papier était indispensable, étant donné que nul ne pouvait tenir pour acquis qu'il soit possible dans tous les pays et dans tous les cas d'avoir accès à Internet. Néanmoins, les liens hypertextes seraient particulièrement utiles pour un tel document, dont la version électronique serait plus facile à mettre à jour, et il faudrait donc étudier la possibilité de mettre le Manuel en ligne, compte tenu des ressources disponibles. Le principal problème d'une version en ligne tenait en effet aux coûts et aux besoins en ressources que cela impliquait, en particulier à la traduction de l'ensemble des documents dans les six langues officielles de l'ONU.

66. Certains participants ont estimé qu'il était prématuré d'examiner la question de l'appendice alors que le Manuel n'avait toujours pas été rédigé. M. Crow a fait observer que les grandes lignes du Manuel avaient été approuvées par le Comité à sa quatrième session en 2008, et qu'elles constituaient une base suffisante à partir de laquelle examiner la question de l'appendice. D'autres participants n'étaient pas convaincus que la procédure d'examen par les pairs proposée était nécessaire ou appropriée. Ils estimaient que la plupart des documents seraient mis en ligne et qu'il ne serait donc pas nécessaire de leur appliquer une procédure aussi stricte.

67. John Bischel a ensuite présenté le document consacré aux méthodes de négociations des conventions fiscales (E/C.18/2009/CRP.3/Add.1), qui passait en revue les questions de base qu'un négociateur était susceptible de rencontrer lors de la négociation des 10 premiers articles d'une convention. M. Bischel a cherché à la fois à placer son exposé dans une perspective historique et à aborder concrètement les questions qui se posaient lors de la négociation d'une convention, et précisé qu'une version finale du rapport pourrait être préparée pour la sixième session du Comité. Il a ajouté que le rapport devait être considéré comme un document évolutif, que les membres du Comité devaient améliorer par leurs contributions et observations.

68. La question a suscité diverses observations. Certains membres considéraient qu'il fallait analyser plus en détail les différents thèmes abordés dans le document. D'autres estimaient en revanche que la présentation générale était appropriée, l'objectif étant de mettre en garde les nouveaux négociateurs, en particulier contre le risque de renoncer à des droits d'imposition dans la convention, sans en avoir conscience ou sans en comprendre les conséquences.

69. Un des principaux sujets de discussion a été le cadre analytique contenu dans le document : l'examen de chaque question débutait par une analyse du Modèle OCDE de convention fiscale, puis passait à l'analyse du Modèle de Convention des Nations Unies. Il a été avancé que l'accent devrait, au contraire, être mis sur cette dernière et qu'il faudrait par conséquent revoir la structure du texte. En outre, le Manuel devrait tenir compte de la révision du Modèle de Convention prévu pour 2011.

70. La question des thèmes à inclure dans le Manuel, en particulier la possibilité que l'article 2 s'applique à d'autres taxes (par exemple la *zakat* islamique ou le

denier du culte en Allemagne), et la discussion par le Comité, au sujet du fait de savoir si le paragraphe 3 de l'article 5 devait être considéré comme créant une présomption d'établissement stable, ont également donné lieu à une discussion approfondie.

71. Certains participants étaient favorables à un Manuel plus concis, considérant que s'il était trop détaillé, il serait difficile à référencer et à mettre à jour. M. Bischel a convenu que si le Manuel proposé était par trop détaillé son élaboration risquait de prendre trop de temps et il n'aurait donc pas l'impact recherché. Il a reconnu que le Manuel devra être mis à jour une fois la prochaine version du Modèle de Convention finalisée. Il a ajouté que le document était le résultat des travaux et des conseils des sous-comités et des groupes de travail antérieurs, a remercié les participants de leurs suggestions et les a assurés que leurs observations seraient prises en compte et incorporées, selon que de besoin, dans toute nouvelle version du rapport.

**72. Il a été convenu que M. Crow et M. Bischel rencontreraient le Coordonnateur du Sous-Comité chargé du Manuel, M. Arrindell, afin de préciser ce que les membres souhaitaient voir y figurer. Le Président a remercié M. Crow et M. Bischel ainsi que M. Brunetti (absent) et d'autres membres du Groupe de travail de leurs efforts, et a exprimé l'espoir qu'ils continueraient de participer de près aux travaux futurs.**

## **H. Élaboration des conventions : problèmes pratiques**

73. Victor Thuronyi a présenté le document E/C.18/2009/3, établi comme suite à la demande faite par le Comité à sa quatrième session, qui portait sur un ensemble de questions liées au processus de négociation des conventions. Il était suggéré dans le document que le Comité envisage, conformément à son vaste mandat :

a) De dresser le bilan de l'utilisation du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies dans les négociations sur les projets de convention, ainsi que de l'inclusion dans les conventions de dispositions qui ne figuraient pas dans le Modèle, afin de déterminer si elles présentaient un intérêt pour le Comité;

b) De donner des conseils aux négociateurs de conventions en matière de stratégie de négociation;

c) De réfléchir aux moyens de renforcer la capacité des États à négocier et à gérer des conventions;

d) D'aider les pays à élaborer une stratégie générale pour la négociation des conventions.

74. Il était indiqué dans le document que de nombreux pays en développement n'avaient pas nécessairement intérêt à accroître de façon appréciable le nombre de leurs conventions fiscales et que nombre des effets des conventions pourraient être obtenus plutôt par l'adoption de mesures législatives unilatérales au niveau national. Enfin, il y était également suggéré que des conventions fiscales de portée plus restreinte, ou « minimalistes », éventuellement de nature multilatérale, pourraient se révéler utiles pour les pays qui ne disposaient pas d'un réseau étendu de conventions concernant les doubles impositions ou qui n'étaient pas en mesure, sur le plan pratique, d'en établir un dans des délais raisonnables.

75. Plusieurs intervenants ont souligné que le document abordait des questions intéressant particulièrement les pays en développement. De l'avis général, il était souhaitable que chaque pays négocie des conventions dans le cadre d'une stratégie globale et que les négociateurs évitent, si possible, de conclure des conventions pour des raisons politiques sans lien avec les impératifs fiscaux ou économiques nationaux.

76. On a avancé l'idée qu'il serait utile que le Fonds monétaire international réalise une étude sur la corrélation entre les flux d'investissement et le nombre de conventions, puisque la question des effets favorables des conventions fiscales sur les investissements était souvent soulevée sans qu'on soit parvenu à dégager des conclusions claires à ce sujet.

77. Il n'y a pas eu de consensus ferme quant à savoir si un élargissement notable du réseau global de conventions était souhaitable, notamment en raison des situations distinctes dans lesquelles se trouveraient les différents États en fonction de facteurs tels que leur niveau de développement, leur taille et leur attrait en tant que lieu d'investissement.

78. Bien qu'on ait reconnu que les mesures unilatérales pouvaient, dans une large mesure, avoir les mêmes effets bénéfiques que les conventions fiscales, certains intervenants n'étaient pas convaincus qu'il soit possible de s'appuyer uniquement sur des mesures unilatérales, étant donné que celles-ci n'avaient pas le caractère solennel et quasi permanent des obligations assumées par les États en vertu du droit international, qui restaient identiques malgré les changements de gouvernement et de politique, et ce jusqu'à leur renégociation ou, dans de rares cas, leur dénonciation.

79. L'idée d'un ou plusieurs traités « minimalistes » a recueilli un certain appui, en particulier dans une perspective régionale, et un participant a noté à cet égard qu'un modèle de convention qu'on pouvait qualifier de « minimaliste » avait été élaboré sous les auspices de la Communauté de développement de l'Afrique australe. Ce modèle constituait une mesure temporaire permettant l'échange d'informations à court terme plutôt qu'à long terme. D'autres participants ont évoqué l'expérience des pays des Caraïbes [modèle de la Communauté des Caraïbes (CARICOM)] et des pays nordiques (modèle nordique) et soutenu l'idée selon laquelle de petits pays situés dans une même région pourraient conclure des accords multilatéraux puisque ces pays auraient une législation et des intérêts très semblables et renforceraient leur pouvoir de négociation en signant une convention ensemble.

80. On s'est généralement accordé à penser qu'il était nécessaire d'étudier la question des conventions « minimalistes », mais qu'il était trop tôt pour tirer des conclusions au sujet des possibilités offertes par ce type de convention. En particulier, plusieurs intervenants s'interrogeaient sur ce qui pouvait être accompli par une procédure amiable dans l'hypothèse où les règles de fond auxquelles elle devrait se conformer n'étaient pas incluses dans la convention. D'autres ont noté qu'il était difficile d'élaborer des conventions adaptées à des groupes de pays dissemblables en termes d'appartenance régionale, de taille, de niveau de développement ou d'autres facteurs.

81. En tout état de cause, on s'est accordé à reconnaître l'utilité d'inclure dans le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement ou sur le site Web du Comité un document poussant plus

loin l'analyse des points abordés lors de la discussion, par exemple, la nécessité d'établir dès que possible une stratégie de négociation des conventions, précisant en particulier les questions de politique générale et les effets possibles d'une convention fiscale, ainsi que la nécessité de disposer des capacités nécessaires à la négociation et à la gestion des conventions. La plupart des intervenants souhaitaient qu'on donne suite aux questions soulevées dans le document, étant entendu que, compte tenu de leur large portée, le Comité s'y attèlerait en temps opportun, conformément à ses priorités.

82. Ifueko Omoigui-Okauru, coordonnatrice du nouveau Sous-Comité sur le renforcement des capacités, a déclaré que le Sous-Comité se pencherait sur plusieurs de ces questions, le renforcement des capacités en matière de négociation de conventions et de création de réseaux internationaux étant des thèmes relevant de sa compétence. La discussion en cours présentait selon elle un intérêt dans cette optique.

83. Après que la question a été étudiée en profondeur, il a été décidé qu'il serait utile pour le travail du Comité d'élaborer un document sur le sujet. Le Comité a décidé que ces questions méritaient d'être approfondies et qu'elles seraient examinées par le Sous-Comité sur le renforcement des capacités. Il a invité M. Thuronyi à développer davantage les idées qui figuraient dans le document et à participer activement aux travaux du Sous-Comité sur le renforcement des capacités.

## **I. Règlement des différends**

84. Claudine Devillet, désignée par le Comité pour assurer la coordination du Sous-Comité chargé de la question du règlement des différends, a présenté la question du règlement des différends dans le cadre des conventions fiscales. Elle a expliqué comment le Sous-Comité l'aborderait avec pour objectif d'accélérer et de faciliter le règlement définitif des différends couverts par les conventions fiscales au titre des procédures d'accord amiable. Le travail du Sous-Comité comporterait deux volets :

- a) Les différents moyens d'améliorer les procédures d'accord amiable;
- b) Les possibilités offertes par l'arbitrage, notamment les questions soulevées par cette méthode (par exemple, les obstacles constitutionnels et les rapports avec les voies de recours internes) et les différents types d'arbitrage disponibles.

85. M<sup>me</sup> Devillet a précisé qu'une attention particulière serait accordée au règlement des différends liés aux prix de transfert, puisque les difficultés découlaient en grande partie de ces questions souvent épineuses. Elle a également indiqué que le Sous-Comité tiendrait spécialement compte des besoins et des préoccupations des pays en développement et en transition, conformément au mandat du Comité.

86. M<sup>me</sup> Devillet a indiqué que deux autres membres du Comité, Wolfgang Lasars et Kwame Adjei-Djan, ainsi que Jacques Sasseville de l'OCDE et Huub Bierlaagh, anciennement du Bureau international de documentation fiscale, participeraient aux activités du Sous-Comité. Elle a demandé aux autres observateurs de signifier leur intérêt pour le travail du Sous-Comité et exprimé le souhait que les représentants des pays en développement fassent bénéficier le Sous-Comité de leur expérience



particulière en participant à ses travaux. Les observateurs suivants se sont portés volontaires : Arnoldo Godoy (Brésil), Mustapha Kharbouch (Maroc) et Robert Couzin (Commission des questions fiscales de la Chambre de commerce internationale).

87. M. Couzin a souligné les avantages que présentait selon lui l'arbitrage pour les pays en développement, à savoir qu'il offrait une sécurité juridique aux investisseurs étrangers et qu'il nécessitait des ressources humaines (limitées dans les pays en développement) moins importantes que les procédures d'accord amiable. D'autres intervenants ont noté que les pays en développement étaient confrontés à des problèmes de coût et qu'il fallait s'assurer que les arbitres et leurs décisions étaient suffisamment en phase avec leurs réalités et que les pays dotés de ressources limitées pouvaient présenter leurs dossiers de manière aussi convaincante que les pays plus fortunés.

**88. Le Sous-Comité présentera un rapport à la prochaine réunion du Comité, afin que ce dernier puisse approfondir la question et formuler des conseils. Le Comité attend avec intérêt de pouvoir examiner un document portant sur cette question importante.**

## **J. Questions d'ordre général relatives à l'examen des commentaires du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement**

89. Liselott Kana, coordonnatrice de l'ancien groupe de travail chargé d'examiner les commentaires, a présenté le document E/C.18/2009/CRP.5. Elle a expliqué que deux tableaux étaient annexés au document : le tableau I contenait les extraits du Modèle de Convention fiscale de 1997 de l'OCDE cités dans les commentaires de 2001, tandis que le tableau II faisait apparaître les différences entre les deux modèles. Les deux tableaux étaient restés à l'état d'ébauche mais visaient à fournir aux nouveaux membres du Comité des informations utiles pour leur permettre de prendre des décisions sur la manière de prendre en considération la nouvelle version du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

90. M<sup>me</sup> Kana a fait observer que l'objectif de l'ancien groupe de travail et du Comité était de lever autant que possible les ambiguïtés, en indiquant clairement l'opinion du Comité sur l'interprétation qu'il fallait avoir du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies tout en expliquant les différentes possibilités envisagées dans les commentaires. Elle a également insisté sur le fait que le groupe devrait sans doute s'employer avant tout à fournir des indications dans le Modèle des Nations Unies là où il différait du Modèle de l'OCDE et où peu d'indications étaient données actuellement.

91. Elle a noté qu'il fallait faire preuve d'une prudence particulière dans l'examen des commentaires actuellement reproduits, puisque les commentaires les plus récents figurant dans le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies de 2001 étaient fondés sur le Modèle de Convention fiscale de 1997 de l'OCDE et avaient été largement modifiés par la suite.

92. Il a été indiqué que Robin Oliver avait été désigné pour diriger le Sous-Comité chargé de superviser la formulation de la version de 2011 du Modèle de Convention

fiscale des Nations Unies, dont le mandat incluait désormais celui de l'ancien groupe de travail chargé d'examiner les commentaires.

93. M. Oliver a ensuite expliqué qu'il serait difficile, selon lui, de renoncer entièrement à citer les commentaires de l'OCDE dans le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies, la reformulation de ces commentaires étant une tâche immense et irréaliste. Les avantages potentiels ne pouvaient pas justifier de tels efforts et il était inutile d'adopter une formulation différente s'il n'y avait pas de différence de sens. Il a noté, toutefois, qu'il conviendrait de réaliser un examen complet des commentaires au sein du Comité. Les membres ne devraient pas décider d'accepter les commentaires de l'OCDE dans leur globalité mais indiquer clairement les modifications avec lesquelles ils étaient d'accord ou non, au cas par cas, de sorte que le Comité examine la valeur de toutes les modifications apportées aux commentaires de l'OCDE dans le contexte du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

94. Certains membres ont exprimé l'opinion selon laquelle les commentaires de l'OCDE pouvaient être acceptés sans paraphraser le texte lui-même et que les éventuels problèmes techniques connexes pouvaient être surmontés.

95. On a avancé que le Comité pourrait faire référence au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en vigueur au cours d'une année donnée sans avoir recours aux citations détaillées utilisées actuellement. Cela permettrait de faire du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies un document plus concis offrant des conseils pratiques uniquement pour les principaux problèmes, en particulier les grandes différences entre les deux modèles. Cela signifierait également que les modifications apportées ultérieurement au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne seraient pas implicitement intégrées dans les commentaires du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

96. À cet égard, le Secrétariat a fait remarquer que l'une des raisons, souvent avancée par le passé, pour lesquelles le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies citait si abondamment les commentaires de l'OCDE était que les commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'étaient pas librement accessibles, au contraire de la version Internet du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies, et que l'inclusion de citations détaillées était donc un service rendu aux pays en développement qui présentait aussi un intérêt pour les deux modèles, étant donné que cette pratique favorisait l'harmonisation des approches lorsqu'il y avait lieu. Le Secrétariat a noté que ce raisonnement n'était peut-être pas aussi valable qu'auparavant puisque l'OCDE mettait régulièrement son Modèle de Convention fiscale à la disposition des représentants des pays en développement à titre gratuit. Cela pourrait être l'occasion d'établir un modèle plus court, qui serait plus facile à mettre à jour et répondrait aux besoins de tous, en particulier des pays en développement, au moins aussi bien que le modèle actuel.

**97. Bien que la question de savoir comment faire apparaître les commentaires de l'OCDE dans les commentaires des Nations Unies ait été longuement débattue, le Comité n'est pas parvenu à s'accorder sur une approche générale : certains souhaitaient que les commentaires de l'OCDE soient repris de manière plus exhaustive dans les cas où il avait été convenu qu'ils s'appliquaient tout autant au Modèle de Convention fiscale des Nations Unies ou lorsqu'un désaccord spécifique existait, tandis que d'autres préféraient limiter les**

citations lorsque les deux modèles et leurs interprétations concordaient. La question sera examinée de nouveau à la sixième session du Comité.

**K. Directives concernant les prix de transfert, notamment élaboration d'un manuel et d'une liste de contrôle pour les pays en développement**

98. Le Vice-Secrétaire du Comité, Michael Lennard, a fait un exposé sur la question, en insistant sur le fait que le projet de manuel pratique ne viserait pas à remplacer les directives de l'OCDE sur les prix de transfert. L'optique du projet s'inspirait du champ d'application du projet Échange Sud-Sud de pratiques fiscales optimales (S4TP), auquel participaient le Groupe spécial pour la coopération Sud-Sud, la Coalition Nouvelles règles pour la finance mondiale et le Réseau mondial pour la justice fiscale, et avait donc pour objectif particulier de veiller à ce que les pays en développement ayant une expérience dans ce domaine complexe puissent en faire profiter les autres pays en développement.

99. Les participants ont insisté sur la nécessité de fournir des exemples concrets plutôt que des exemples théoriques qui ne facilitaient pas l'application pratique des directives. Ils ont proposé de mettre davantage l'accent dans le projet de manuel sur des questions telles que : a) les investissements directs; b) les petites et moyennes entreprises; et c) les accords préalables en matière de prix.

100. On a noté que tous les pays ne pouvaient pas adopter la même approche dans ce domaine et que la création de groupes de pays se trouvant à un stade semblable de leur parcours en matière de prix de transfert pourrait favoriser un échange productif de données d'expérience. De nombreux participants ont indiqué que leur expérience de la réglementation des prix de transfert pourrait être utile à cet égard.

101. On a étudié la possibilité de classer les pays par groupe, afin de recueillir des données concernant : a) le nombre de fonctionnaires travaillant dans le domaine des prix de transfert; b) l'état d'élaboration des règles en matière de prix de transfert; et c) les difficultés rencontrées.

102. Certains participants ont indiqué qu'il fallait que les directives soient disponibles en langue arabe, ce qui n'était pas le cas actuellement.

103. L'idée selon laquelle l'accès à certaines sections des directives serait réservé aux gouvernements a été globalement rejetée par les participants. La nécessité de disposer de directives pouvant guider les agents sur le terrain dans l'application des règles nationales concernant les prix de transfert a été soulignée par quelques participants, principalement de pays en développement. Les participants ont également attiré l'attention sur le manque de personnel qualifié, ainsi que sur le manque d'information, y compris lorsque les compétences étaient disponibles. Les administrateurs fiscaux ont indiqué avoir des difficultés particulières à fournir les informations suivantes : a) une liste d'actifs comparables; et b) une méthode de traitement des actifs incorporels.

104. Les membres ont convenu que les directives des Nations Unies devaient se conformer aux principes définis par les directives de l'OCDE concernant les prix de transfert et aider les pays sur le plan pratique. On a reconnu que les pays en développement et même les pays développés éprouvaient quelques difficultés à

suivre certaines de ces directives et que la question se posait de savoir dans quelle mesure les directives reflétaient réellement les modalités d'application des méthodes. Il incomberait au Comité de trouver des solutions qui puissent être mises en œuvre effectivement dans les pays en développement, l'objectif principal étant d'expliquer aux pays en développement comment appliquer le principe de la « pleine concurrence » et de les aider à l'appliquer dans leur situation tout en protégeant leurs droits légitimes en matière de fiscalité.

105. Les participants ont également étudié la possibilité que l'ONU offre aux pays moins expérimentés une formation sur les prix de transfert ou que les pays plus expérimentés leur dispensent une formation et des conseils. Il a également été proposé que des pays organisent des stages de formation et invitent des représentants de l'ONU ainsi que des fonctionnaires des administrations nationales. Un membre du Comité, Ifueko Omoigui-Okauru, a déclaré que le Nigéria serait probablement en mesure d'accueillir l'un de ces stages. Ronald Van der Merwe a indiqué qu'au cours des dernières années, l'Afrique du Sud avait invité d'autres pays africains à des séminaires sur les prix de transfert et d'autres questions de fiscalité internationale qu'elle avait organisés, avec l'aide d'experts de l'OCDE. Il a évoqué la possibilité d'inviter un plus grand nombre de pays africains, en particulier les membres du Forum africain sur l'administration fiscale, et a proposé d'inviter également des fonctionnaires des Nations Unies à discuter de questions relatives aux prix de transfert. D'autres intervenants ont fait remarquer qu'il existait de nombreux experts chevronnés disposés à aider les pays en développement à faire face aux questions épineuses des prix de transfert, étant entendu qu'il fallait que ces experts tiennent compte des conditions et des priorités locales.

106. Le Secrétariat a noté que le Groupe d'experts tiendrait une réunion sur les prix de transfert en janvier 2010 à New York. Bien qu'il ne s'agisse pas d'une réunion du Sous-Comité, elle faciliterait son travail.

**107. Le Comité a reconnu l'importance d'un manuel pratique sur les prix de transfert qui soit adapté aux besoins des pays en développement et qui prenne pleinement en compte leurs suggestions et priorités, étant entendu que le renforcement des capacités en matière de prix de transfert était une œuvre de longue haleine et que tous les pays ne se trouvaient pas au même stade de ce parcours. La formulation de directives serait l'une de ses principales priorités en 2010. Le Comité a également convenu de réfléchir à l'appui qu'il pourrait apporter à l'organisation de stages de formation l'année prochaine. Il a été suggéré qu'il pourrait y avoir une interaction entre le Sous-Comité sur les prix de transfert et le Sous-Comité sur le renforcement des capacités. Le Président a remercié le Secrétariat pour ses efforts dans ce domaine.**

## **L. Autres questions de fond**

108. Les questions suivantes ont également été soulevées lors des discussions du Comité sur son mandat et ses futurs travaux :

### **Renforcement des capacités**

**109. Alors que la nécessité d'un renforcement des capacités et, plus généralement, d'une assistance technique a été évoquée plusieurs fois, le Secrétariat a indiqué que le financement des activités de l'Organisation dans ce**

**domaine continuait de poser problème, car il n’existait toujours pas de crédits spécifiques pour ces activités dans le domaine fiscal. Il a été noté que le Viet Nam et le Pakistan, par exemple, avaient généreusement proposé d’accueillir des réunions régionales, mais les fonds nécessaires pour assurer une participation suffisante des pays en développement, en particulier pour financer le coût des billets d’avion, devraient malgré tout être rassemblés avant qu’une telle initiative puisse aboutir.**

110. Une fois de plus, les donateurs ont été priés instamment de contribuer au fonds d’affectation spéciale des Nations Unies pour la coopération fiscale. Le Secrétariat avait décidé d’étudier les possibilités de partenariats avec des organes tels que le Bureau international de documentation fiscale aux fins de l’organisation de sessions de formation à l’intention des pays en développement : en 2008, le coût de la participation de plusieurs représentants de pays en développement à un cours du Bureau sur la négociation des conventions fiscales portant sur les modèles des Nations Unies et de l’OCDE avait été financé au moyen de ressources de l’ONU et le Bureau n’avait pas facturé les frais d’inscription à ces participants. Une session similaire serait organisée en janvier 2010, le Bureau étant de nouveau disposé à ne pas faire payer les frais d’inscription. Comme il était peu probable que l’ONU puisse prendre en charge directement les frais de voyage et de logement à cette occasion, le Secrétariat s’était employé activement à trouver un donateur. En fin de compte, une assistance avait été fournie par l’agence allemande pour le développement.

111. Le Secrétariat était également réceptif à l’idée de s’associer à l’OCDE en vue d’organiser une session de formation, si l’occasion se présentait. Il a noté que l’Institut de la Banque asiatique de développement avait également organisé un cours très original et efficace sur les conventions fiscales, à l’occasion duquel des représentants des secrétariats de l’ONU et de l’OCDE avaient expliqué leur modèle. Récemment, la Norvège avait contribué non seulement à ce que la réunion d’orientation des membres du Comité se concrétise mais également à faciliter la participation de certains membres à une formation très utile du Bureau international de documentation fiscale, organisée après la réunion d’orientation d’août que le Bureau avait généreusement accueillie dans ses locaux.

112. Le Secrétaire du Comité, M. Montes, avait eu des entretiens avec l’agence allemande de développement dans le but de former de nouveaux partenariats dans ce domaine. Ces entretiens avaient débouché sur l’assistance évoquée plus haut. Le Secrétariat avait également poursuivi son partenariat fructueux avec le Groupe spécial pour la coopération Sud-Sud du Programme des Nations Unies pour le développement et deux organisations non gouvernementales (la Coalition Nouvelles règles pour la finance mondiale et le Réseau mondial pour la justice fiscale) concernant l’échange Sud-Sud de pratiques fiscales optimales.

113. On a fait observer que les États accueillant les réunions des sous-comités (Chine, Afrique du Sud et Norvège) avaient permis à ces sous-comités de réaliser un travail important et que certains États, tels que la Malaisie, disposaient de programmes visant à favoriser la participation aux formations. D’autres membres ont attiré l’attention sur les efforts déployés par leur pays dans ce domaine et Jan de Goede, du Bureau international de documentation fiscale, a annoncé que le Bureau allait parrainer, conjointement avec l’ONU et peut-être d’autres organismes, une grande conférence sur les questions de fiscalité qui se tiendrait en Asie en 2010. Le

Secrétariat a remercié chaleureusement le Bureau pour sa vision à long terme. Il s'agirait de la première rencontre de ce type sur l'assistance technique dans le domaine fiscal organisée par l'ONU depuis 2002.

#### **Fiscalité et environnement**

**114. Le Comité a également prié le Secrétariat d'établir un rapport sur les perspectives offertes par la coopération fiscale s'agissant des grandes questions environnementales, en s'intéressant tout particulièrement aux changements climatiques, à la suite d'un exposé du Secrétariat.**

115. Le Secrétariat a noté que ce type de coopération fiscale était un phénomène nouveau, les taxes sur le carbone et les marchés de droits d'émission de carbone soulevant de nombreuses questions fiscales qui pourraient avoir une incidence sur l'efficacité de ces initiatives, notamment le problème de la double imposition et les incertitudes concernant le moment de la perception et la répartition des recettes entre les pays (par exemple, concernant les droits d'échange ou les produits dérivés de droits d'émission négociés sur le marché international). On a fait remarquer qu'il importait que l'absence de coopération fiscale ne nuise pas en particulier aux efforts de lutte contre les effets des changements climatiques mais, au contraire, améliore leur efficacité. Il a été convenu que même si l'ordre du jour du Comité était déjà bien rempli, il conviendrait de s'interroger sur l'opportunité de renforcer la coopération dans ce domaine en vue d'aider à relever un défi mondial de premier ordre.

## Chapitre IV

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

116. S'étant penché sur ses priorités et au vu des discussions menées au cours de la cinquième session, le Comité a fixé le projet d'ordre du jour de sa sixième session comme indiqué ci-après :

#### Projet d'ordre du jour de la sixième session du Comité

1. Ouverture de la session par le Président du Comité.
2. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
3. Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale :
  - a) Mise à jour du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement;
  - b) Règlement des différends;
  - c) Questions relatives à l'attribution des bénéfices visés à l'article 7 du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies;
  - d) Prix de transfert : manuel pratique à l'intention des pays en développement;
  - e) Article 13 : fiscalité des gains en capital découlant de projets de développement;
  - f) Échange d'informations;
  - g) Régime fiscal applicable aux services;
  - h) Article 14 du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies;
  - i) Définition de l'établissement stable : projet de commentaire sur la révision de l'article 5;
  - j) Notion de propriété effective;
  - k) Révision du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement;
  - l) Renforcement des capacités;
  - m) La coopération fiscale et son importance pour les grandes questions environnementales, en particulier les changements climatiques;
  - n) Surenchère fiscale dans l'imposition des sociétés : succès et échecs des incitations fiscales pour attirer des investissements directs étrangers.
4. Dates et ordre du jour de la septième session du Comité.
5. Adoption du rapport du Comité sur les travaux de sa sixième session.

**117. Le Comité a décidé de tenir sa sixième session à Genève, du 18 au 22 octobre 2010.**

## **Chapitre V**

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

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



## Annexe

### Projet de code de conduite

#### Code de conduite des Nations Unies pour la coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale internationale

##### Préambule

*Conscient* que la fiscalité est l'un des principaux moyens de mobiliser des ressources publiques nationales et de renforcer les politiques macroéconomiques, ainsi que de la nécessité de redoubler d'efforts pour améliorer la capacité de chaque État de percevoir des impôts, de lutter de manière rationnelle et efficace contre la fraude fiscale et de protéger leur matière imposable contre le non-respect de leur législation fiscale,

*Reconnaissant* qu'il importe d'appuyer les efforts des pays dans ces domaines en renforçant la coopération fiscale internationale,

*Constatant* que la fraude fiscale internationale a eu une incidence de plus en plus négative sur le développement au fur et à mesure que la mondialisation s'étendue à toutes les régions du monde,

*Conscient* que les moyens de fraude fiscale ont accompagné l'avancée de la mondialisation et qu'ils sapent la capacité des pays en développement de mobiliser des ressources nationales aux fins du développement,

*Conscient*, par conséquent, de la nécessité d'un code de conduite pour la lutte contre la fraude fiscale internationale,

*Soulignant* que le code de conduite est un engagement politique qui n'altère ni les droits et obligations des États, ni leurs domaines de compétence respectifs,

*Soulignant* que le code de conduite est un moyen pratique de porter la coopération internationale en matière fiscale à un niveau acceptable mais que chaque État devrait aspirer à plus de coopération dans la mesure où sa situation le permet,

Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale adopte le code de conduite ci-après :

##### I. Portée

Le présent code de conduite s'applique aux États, y compris aux organismes gouvernementaux, ainsi qu'aux lois, règlements et pratiques administratives dans le domaine fiscal.

##### II. Objectifs

Le code de conduite vise les objectifs suivants :

a) Faire en sorte que tous les États, dans le souci de lutter contre la fraude fiscale internationale et de protéger leur matière imposable contre le non-respect de

leur législation fiscale, assurent des niveaux élevés de transparence et d'échange d'informations en matière fiscale et, en particulier, soient en mesure de fournir des informations bancaires et des informations concernant les bénéficiaires et propriétaires effectifs de revenus et de biens;

b) Contribuer à l'élaboration de normes internationales et de mesures pratiques auxquelles les gouvernements devraient adhérer afin de coopérer en vue de prévenir et de lutter contre la fraude fiscale internationale et de protéger leur matière imposable contre le non-respect de leur législation fiscale.

### III. Engagements

En vertu du présent code de conduite, les États s'engagent à :

a) Échanger véritablement des informations sur les affaires fiscales pénales et civiles;

b) Veiller à ce que rien n'entrave l'échange d'informations du fait de l'application du principe de double incrimination ou de la règle de l'intérêt fiscal national;

c) Mettre en place des règles de confidentialité appropriées pour les informations échangées ainsi que des garanties et des limitations s'agissant des informations relatives aux contribuables;

d) S'assurer que des informations fiables sont disponibles, en particulier concernant les comptes bancaires, leurs titulaires, leur identité et les informations comptables pertinentes, et que l'autorité nécessaire est dévolue pour obtenir et fournir ces renseignements en réponse à une demande précise.

Ces engagements doivent être honorés au moyen des mesures suivantes :

a) Mesures unilatérales : l'application des présentes normes sur le plan national peut supposer que les pays modifient leur législation et leurs pratiques nationales;

b) Mesures bilatérales ou, le cas échéant, multilatérales, notamment régionales : les principes de transparence et d'échange véritable d'informations sont généralement mis en pratique au moyen d'accords bilatéraux d'application de l'article 26 du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du commentaire y afférent, tels qu'arrêtés définitivement par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'ONU en 2008.

