



Secrétariat

Distr.
LIMITÉE

ST/SG/AC.8/1997/L.8
19 août 1997
FRANÇAIS
ORIGINAL : ANGLAIS

GROUPE SPÉCIAL D'EXPERTS DE LA COOPÉRATION
INTERNATIONALE EN MATIÈRE FISCALE
Huitième réunion
Genève, 15-19 décembre 1997

Examen des conventions fiscales entre les pays en développement :
comparaison avec le Modèle de convention des Nations Unies
concernant les doubles impositions entre pays développés
et pays en développement*

TABLE DES MATIÈRES

	<u>Paragraphes</u>	<u>Page</u>
INTRODUCTION	1 - 4	3
I. BILAN DE LA COMPARAISON	5 - 19	4
II. ANALYSE DE L'ÉCHANTILLON	20 - 22	7
III. ÉTUDE DES RÉSULTATS	23 - 32	11
IV. INCIDENCES	33 - 40	13

Tableaux

1. Analyse des dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	5
2. Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre pays en développement	8

* Document établi par Stephen Crow, consultant auprès du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. Les opinions exprimées dans ce document sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement le point de vue de l'Organisation des Nations Unies.

TABLE DES MATIÈRES (suite)

	<u>Page</u>
3. Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre la France et d'autres pays	10
4. Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre l'Argentine et d'autres pays	10

INTRODUCTION

1. La comparaison qui fait l'objet du présent document porte sur les articles consacrés aux "entreprises associées" ou à la fixation des prix de cession interne figurant dans un échantillon de 46 conventions bilatérales et 2 conventions multilatérales en matière d'impôt sur le revenu entre pays en développement¹. Ce nombre représente environ 25 % des conventions qui étaient en vigueur entre les pays en développement au mois de décembre 1996. On examinera la corrélation entre le libellé des articles des conventions de l'échantillon consacrés aux entreprises associées et les articles du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement². Le but est de déterminer dans quelle mesure les articles des conventions de l'échantillon s'écartent des articles du Modèle de convention, de rechercher des orientations ou des tendances là où il y a des écarts, de proposer comme explication de ces orientations ou tendances certaines relations entre les parties à la convention, et d'étudier les incidences possibles des écarts en question. Les travaux entamés avec le présent document seront poursuivis afin que l'on puisse vérifier l'argument de ces relations entre les États contractants et toute corrélation éventuelle entre ces relations et les écarts précités.

2. Dans la section I, on analyse les dispositions relatives aux "entreprises associées" qui figurent dans le Modèle de convention, à savoir la version provisoire de mai 1995 rédigée pour la réunion du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, qui s'est tenue en juin 1995. Ce texte contient les articles tels qu'ils figurent dans le Modèle, ainsi que les modifications proposées. Parmi ces modifications se trouvent des dispositions supplémentaires à inclure dans les articles consacrés aux "entreprises associées". Dans la section I, on tire aussi le bilan de la comparaison, en décrivant de façon générale les caractéristiques distinctives des écarts observés par rapport au Modèle de convention et les tendances que révèlent ces écarts. Pour affiner l'analyse et offrir une perspective transversale, on examine séparément 18 conventions bilatérales dans lesquelles l'un des États contractants est constant et l'autre fait partie d'un échantillon représentatif de pays développés et de pays en développement. Pour assurer la validité structurelle de cette analyse, on a choisi, parmi les deux États constants, un État représentant les pays développés (France) et un État représentant les pays en développement (Argentine). Les conventions françaises et argentines ont été tirées du fichier des conventions fiscales du Bureau international de documentation fiscale (BIDF). Les conventions argentines figurent, lorsqu'il y a lieu, parmi l'échantillon des pays en développement.

3. Dans la section II, on compare les conventions une à une et l'on relève, à chaque comparaison, les écarts spécifiques par rapport aux dispositions du Modèle. Pour cette analyse, on indique quels sont les États contractants et comment chaque convention se compare au Modèle, et l'on résume les écarts observés, en relevant en particulier ceux qui se produisent avec une fréquence suffisante pour révéler des tendances ou un comportement systématique. Dans la section III, on examine un ensemble de relations qui pourraient lier les États contractants et expliquer dans une certaine mesure les écarts observés et l'on suggère l'effet qui pourrait en résulter sur le processus d'élaboration des conventions.

4. Dans la section IV, on étudie l'incidence des résultats, les possibilités de recherche pour l'avenir et les conclusions localisées qui peuvent être tirées des observations.

I. BILAN DE LA COMPARAISON

5. Au 6 décembre 1996, il y avait environ 214 conventions en matière d'impôt sur le revenu en vigueur entre les pays en développement, selon la liste figurant dans le fichier des conventions fiscales du BIDF (bases de données Lexis/Nexis). On a tiré de cette liste un échantillon généralement aléatoire de 52 conventions. L'échantillon définitif de 46 conventions a été obtenu après élimination des doublons contenus dans les conventions multilatérales. Les seuls critères fixés pour la sélection ont été qu'elle devait représenter les grandes zones économiques et géographiques du monde des affaires et fournir des observations illustrant les conventions entre les pays en développement aussi bien à l'intérieur de ces zones géographiques et économiques qu'entre elles. Les 18 conventions qui incluent l'Argentine et la France comme État contractant constant ont été tirées du même fichier du BIDF. Aucun critère n'avait été fixé pour la sélection de ces deux pays ni des conventions, sinon qu'il fallait que l'un des deux soit un pays développé et l'autre un pays en développement.

6. Les articles des conventions de l'échantillon consacrés aux "entreprises associées" ont été comparés aux dispositions – existantes et proposées – du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement tel qu'il a été présenté au Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale lors de la réunion qu'il a tenue du 5 au 7 juin 1995 à New York (voir le document ST/SG/AC.8/1995/WP.9).

7. L'analyse de ces dispositions est illustrée au tableau 1. Les dispositions figurant aux alinéas a) et b) du paragraphe 1 de l'article 9 définissent les entreprises associées en termes de direction, de contrôle ou de capitaux communs entre deux entités ou par le biais d'une tierce partie. Le paragraphe 1 dispose que, quand l'affectation des bénéfices entre entreprises associées situées dans des États contractants différents est déformée par le fait que ces entreprises sont associées, l'État contractant vis-à-vis duquel l'entreprise associée qui y est située a insuffisamment déclaré ses bénéfices peut imposer un ajustement à cette entreprise afin d'inclure les bénéfices non déclarés.

8. Le paragraphe 2 du même article assure la protection contre la double imposition. Il dispose que, dans le cas où l'un des États contractants a imposé un ajustement au titre du paragraphe 1, l'autre État contractant procédera à un ajustement approprié. Cet ajustement sera censé être compensatoire et rétablir à son niveau original le montant global des bénéfices du groupe d'entreprises.

9. Il a été proposé d'ajouter au modèle de l'article 9 deux dispositions, qui se présentent sous la forme des projets de paragraphe 3 et 4 contenus dans le document précité.

Tableau I

Analyse des dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le
Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions
entre pays développés et pays en développement

Article	Disposition	Explication
9 1) a)	Lorsqu'une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que	Les entreprises associées sont définies en termes de contrôle, de direction ou de capitaux communs entre entités
9 1) b)	Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant	Les entreprises associées sont définies en termes de contrôle, de direction ou de capitaux communs par le biais d'une tierce partie
9 1)	et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence	Lorsque l'affectation des bénéfices est déformée par le fait que les entreprises sont associées, l'État contractant vis-à-vis duquel une entreprise associée a insuffisamment déclaré ses bénéfices peut imposer un ajustement à cet entreprise dans cet État afin d'inclure les bénéfices réputés non déclarés en raison du statut associé des entreprises
9 2)	Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent	Cette disposition assure la protection contre la double imposition. Si l'un des États contractants a imposé un ajustement au titre de l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 9, l'autre État contractant procède à un ajustement approprié
9 3) ^a	Les dispositions du paragraphe 1 ne limitent aucune des dispositions législatives de l'un ou l'autre des États contractants qui autorisent la distribution, la répartition ou l'affectation de revenus, de déductions, de crédits ou d'abattements entre des personnes, qu'elles soient ou non résidentes d'un État contractant, détenues ou contrôlées directement ou indirectement par les mêmes intérêts, lorsque c'est nécessaire pour empêcher une évasion fiscale ou pour faire clairement ressortir le revenu de ces personnes	Le paragraphe 1 de l'article 9 n'empêche pas un État contractant de procéder à un ajustement pour inclure des bénéfices lorsque la convention entraîne un résultat anormal ou qu'il y a, en dépit de la convention, une possibilité très réelle que l'entreprise échappe à l'impôt
9 4) ^a	S'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à une entreprise de cet État sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 1 n'empêche cet État contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article	Lorsqu'il procède à un ajustement selon le paragraphe 1 de l'article 9, l'État contractant peut appliquer sa méthode habituelle ou classique pour déterminer l'ampleur de l'ajustement

^a Projet d'article (ne figure pas encore dans le Modèle de convention).

10. Dans le projet de paragraphe 3, il est dit que le paragraphe 1 de l'article 9 n'empêche pas un État contractant de procéder à un ajustement pour inclure des bénéficiaires, de façon à faire clairement ressortir le revenu ou à empêcher une évasion fiscale. L'essence de cette disposition peut être interprétée comme donnant à l'État contractant la possibilité d'imposer un ajustement lorsque, pour quelque raison que ce soit, la convention entraîne un résultat anormal ou n'a pas efficacement empêché l'évasion fiscale.

11. Dans le projet de paragraphe 4, il est dit que, pour l'inclusion des bénéficiaires non déclarés, l'État contractant peut appliquer sa méthode habituelle d'affectation ou de répartition. Il n'est pas fait spécifiquement référence au paragraphe 1, mais cela devrait être précisé. Telle qu'elle est formulée actuellement, cette disposition permet apparemment l'emploi de méthodes différentes pour les ajustements prévus aux paragraphes 1 et 2, ce qui présente un risque de double imposition.

12. Dans la comparaison dont ont fait l'objet les conventions entre pays en développement de l'échantillon, on a constaté un grand nombre d'écarts par rapport au Modèle de convention. Environ 32 % seulement de ces conventions contiennent la totalité des dispositions du Modèle. La plupart sont rédigées dans les mêmes termes que le Modèle, mais quelques-unes ont un libellé propre. Il est impossible de déterminer si ces écarts sont significatifs sans examiner les relations économiques, commerciales, culturelles et historiques entre les États contractants (voir la section III ci-après).

13. En revanche, 54 % des conventions étudiées (26 sur 48) ne comportent que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 du Modèle, et une sur les 26 ne comporte que les dispositions de l'alinéa a) de ce paragraphe dans sa définition des entreprises associées. De ce fait, tout en prévoyant un ajustement dans l'État contractant vis-à-vis duquel les bénéficiaires sont insuffisamment déclarés, ces conventions ne prévoient aucune protection contre la double imposition. Compte tenu de la fréquence avec laquelle se produisent les doubles impositions, il convient de se demander pourquoi une protection aussi fondamentale – qui est l'un des deux axes essentiels du Modèle de convention – n'est pas assurée. On examinera dans la section II les explications possibles de cet écart et d'autres.

14. Deux autres écarts sont à noter. Premièrement, quatre des conventions étudiées ne contiennent pas d'articles sur les "entreprises associées". Il est difficile de concevoir l'existence de facteurs suffisamment extrêmes pour justifier l'absence complète de tels articles. Deuxièmement, plusieurs conventions ont des dispositions en matière de prescription; c'est surtout le cas pour les conventions passées par les pays développés, mais cela touche aussi une convention passée par un pays en développement.

15. Sur les neuf conventions françaises étudiées dans le tableau 3, six ont été passées avec des pays en développement et trois avec des pays développés. Les six premières sont uniformes dans la mesure où elles incluent les alinéas a) et b) du paragraphe 1 de l'article 9 tels qu'ils figurent dans le Modèle. Toutefois, aucune n'assure la protection contre la double imposition prévue au paragraphe 2 de l'article 9.

16. Les trois conventions françaises passées avec des pays développés sont conformes, quant au fond et à la forme, aux paragraphes 1 et 2 de l'article 9. Certaines ont aussi des variantes, et une contient une disposition en matière de prescription.

17. Sur les neuf conventions argentines étudiées au tableau 4, sept ont été passées avec des pays développés et deux avec des pays en développement. Sur les sept premières, cinq contiennent la totalité des articles du Modèle de convention ainsi que les dispositions en matière d'évasion fiscale qui figurent dans le projet de paragraphe 3 de l'article 9; sur ces cinq conventions, trois ont des dispositions en matière de prescription. L'anomalie est apparemment la convention passée avec la France (qui n'est pas étudiée dans le tableau 3) : seul l'alinéa a) du paragraphe 1 figure dans cette convention, c'est-à-dire que la définition des entreprises associées par le biais d'une tierce partie, la protection contre la double imposition prévue par le paragraphe 2 et les dispositions en matière d'évasion fiscale sont omises.

18. Sur les deux conventions argentines passées avec des pays en développement, l'une contient toutes les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 mais pas celles du paragraphe 2. La convention avec la Bolivie n'a pas d'article spécifique consacré aux "entreprises associées".

19. On constate donc des écarts entre les articles du Modèle de convention et les articles figurant dans les conventions de l'échantillon, mais l'importance de ces écarts pour le processus d'élaboration des conventions et pour les États contractants qui se servent du Modèle ne pourra être évaluée de façon définitive qu'à l'issue de la phase suivante, à savoir l'examen des facteurs qui contribuent à expliquer ces écarts.

II. ANALYSE DE L'ÉCHANTILLON

20. Les résultats de l'étude des diverses conventions de l'échantillon sont présentés aux tableaux 2, 3 et 4. Dans le tableau 2, on compare les dispositions du Modèle relatives aux "entreprises associées" avec celles des 46 conventions fiscales entre pays en développement.

21. Dans les tableaux 3 et 4, on compare les dispositions du Modèle relatives aux "entreprises associées" avec celles des conventions fiscales passées respectivement entre la France et les autres pays et entre l'Argentine et les autres pays.

22. On a présenté dans la section I un bilan résumé de la comparaison. Dans la section suivante, on expose certains aspects de l'analyse.

Tableau 2

Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre pays en développement

BIDF	Numéro	Parties contractantes		Articles du Modèle de convention				Remarques	
				9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Autres		
1996	1	Thaïlande	Viet Nam	O	O	N	N	Par. 1 : ajustement soumis à une prescription de cinq ans après l'année de réalisation des bénéfices pour l'État contractant	
1996	2	Sri Lanka	Yougoslavie	O	O	N	N		
1996	3	Thaïlande	Philippines	O	O	O	O		
1996	4	Singapour	Philippines	O	O	N	N		
1996	5	Maroc	Tunisie	O	O	N	N		
1996	6	Maroc	Roumanie	O	O	N	N		
1996	7	Afrique du Sud	Israël	O	O	N	N		
1996	8	Singapour	Israël	O	O	N	N		
1996	9	Estonie	Lituanie	O	O	O	N		
1996	10	République arabe unie	Iraq	O	O	O	N		
1996	11	Roumanie	Équateur	O	O	M	N		Par. 2 : lorsque les bénéfices de l'entreprise dépendante imposés par le premier État contractant incluent des bénéfices qui auraient été réalisés dans l'un ou l'autre des États contractants si l'entreprise dépendante et la première entreprise n'étaient pas liées, le premier État contractant procède à un ajustement approprié
1996	12	Chypre	République arabe syrienne	O	O	O	N		
1996	13	Chypre	Tchécoslovaquie	O	O	N	N		
1996	14	ex-République yougoslave de Macédoine	Croatie	O	O	O	N		
1996	15	Émirats arabes unis	Chine	O	O	O	N		
1996	16	Thaïlande	Chine	O	N	N	N		
1996	17	Singapour	Chine	O	O	N	N		
1996	18	Roumanie	Chine	O	O	N	N		
1996	19	Pologne	Chine	O	O	N	N		
1996	20	Papouasie-Nouvelle-Guinée	Chine	O	O	O	N		Par. 3 : teneur proche de celle du projet de paragraphe 3, selon lequel aucune disposition des par. 1 et 2 n'empêche la législation de l'un ou l'autre des États contractants de déterminer les bénéfices attribuables à une entreprise indépendante
1996	21	Koweït	Chine	O	O	O	N		
1996	22	Chypre	Chine	O	O	O	N		
1996	23	République de Corée	Bulgarie	O	O	N	N		

BIDF	Numéro	Parties contractantes		Articles du Modèle de convention				Remarques	
				9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Autres		
1996	24	Indonésie	Bulgarie	O	O	N	N	La convention n'a pas d'article sur les "entreprises associées" et ne mentionne pas la fixation de prix de cession interne en tant que telle	
1996	25	Hongrie	Bulgarie	O	O	O	N		
1996	26	Chine	Bulgarie	N	N	N	N		
1996	27	République de Corée	Brésil	O	O	N	N		
1996	28	Inde	Brésil	O	O	N	N		
1996	29	République tchèque	Brésil	O	O	N	N		
1996	30	Chine	Brésil	O	O	N	N		
1996	31	Botswana	Maurice	O	O	O	N		
1996	32	Lettonie	Bélarus	O	O	O	N		
1996	33	Pakistan	Bangladesh	O	O	N	N		
1996	34	République de Corée	Bangladesh	O	O	N	N		
1996	35	Inde	Bangladesh	O	O	N	N		
1996	36	Albanie	Hongrie	O	O	O	N		
1996	37	Albanie	Malaisie	O	O	N	N		
1996	38	Albanie	Pologne	O	O	O	N		
1996	39	Albanie	Roumanie	O	O	O	N		
1996	40	Algérie	Tunisie	O	O	O	N		
1996	41	Groupe andin	Bolivie	N	N	N	N		Aucune disposition concernant les "entreprises associées" ou la fixation de prix de cession interne
1996	42	Groupe andin	Colombie	N	N	N	N		Aucune disposition concernant les "entreprises associées" ou la fixation de prix de cession interne
1996	43	Groupe andin	Équateur-Pérou	N	N	N	N		Aucune disposition concernant les "entreprises associées" ou la fixation de prix de cession interne
1996	44	Groupe andin	Venezuela	N	N	N	N		Aucune disposition concernant les "entreprises associées" ou la fixation de prix de cession interne
1996	45	Conseil de l'Union économique arabe	Égypte, Iraq, Jordanie, Koweït, République arabe syrienne, Soudan, Yémen	M	M	N	N		Art. 8 : Un État contractant peut ne pas tenir compte des relations commerciales et financières entre des entreprises si ces conditions sont de nature à diminuer les bénéfices dans cet État; alinéas a) et b) de l'article 8 : dispositions concernant les filiales et les sociétés soeurs
1996	46	Argentine	Bolivie	N	N	N	N		Aucune disposition concernant les "entreprises associées" ou la fixation de prix de cession interne

Note : O = Oui; N = Non; M = libellé différent mais en accord avec le Modèle de convention.

Tableau 3

Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre la France^a et d'autres pays

BIDF	Numéro	Parties contractantes		Articles du Modèle de convention				Remarques
				9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Autres	
1996	1	France	Algérie	O	O	N	N	Libellé légèrement différent mais teneur en accord avec les articles du Modèle
1996	2	France	Australie	O	O	N	N	
1996	3	France	Autriche	O	O	O	O	
1996	4	France	Bangladesh	O	O	N	N	
1996	5	France	Bénin	O	O	N	N	
1996	6	France	Brésil	O	O	N	N	
1996	7	France	Canada	O	O	O	O	
1996	8	France	Chypre	O	O	O	O	
1996	9	France	République centrafricaine	O	O	N	N	

Note : O = Oui; N = Non.

^a Pour la convention avec l'Argentine, voir le tableau 4 ci-dessous.

Tableau 4

Comparaison entre les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans le Modèle de convention et dans les conventions fiscales entre l'Argentine et d'autres pays

BIDF	Numéro	Parties contractantes		Articles du Modèle de convention				Remarques
				9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Autres	
1996	1	Argentine	Autriche	O	O	N	N	Dispositions en matière de prescription et de lutte contre la fraude
1996	2	Argentine	Bolivie	N	N	N	N	
1996	3	Argentine	Brésil	O	O	N	N	
1996	4	Argentine	Canada	O	O	O	O	
1996	5	Argentine	Danemark	O	O	O	O	
1996	6	Argentine	États-Unis	O	O	O	O	
1996	7	Argentine	Finlande	O	O	O	O	
1996	8	Argentine	France	O	O	N	N	
1996	9	Argentine	Pays-Bas	O	O	N	N	

Note : O = Oui; N = Non.

III. ÉTUDE DES RÉSULTATS

23. L'étude des 46 conventions fiscales entre pays en développement révèle d'importants écarts par rapport aux articles du Modèle de convention. Toutefois, on ne connaît pas précisément l'incidence de ces écarts sur le processus d'élaboration des conventions. Deux obstacles limitent les conclusions qu'on pourrait tirer en la matière. Premièrement, l'étude n'a porté que sur les articles consacrés aux "entreprises associées". La question de savoir si les articles qui n'ont pas été étudiés révéleraient, dans les mêmes conditions, des écarts de même ampleur est au mieux incertaine; on ne pourrait y répondre qu'en procédant à une étude complète des conventions de l'échantillon. Deuxièmement, l'étude des conventions ne révèle pas en soi les facteurs pris en considération par les États contractants lors des négociations sur le texte. On poursuit actuellement cette étude afin d'examiner ces considérations, en partant de l'hypothèse que de telles relations entre les États contractants peuvent être mises en évidence et précisées. Même s'il est peu probable qu'on parvienne à construire un modèle prédictif un tant soit peu exact, une telle analyse peut se révéler très utile pour l'étude de la politique fiscale, de la science économique et des échanges multinationaux.

24. Ce qu'on présente ci-dessous, ce sont plutôt deux points à examiner par la réunion. On propose d'abord un certain nombre de relations entre États contractants qui ont à voir avec l'hypothèse mentionnée ci-dessus. Ensuite, on étudie à la section IV, dans la mesure où les faits observés le permettent, les incidences que les écarts constatés dans les conventions de l'échantillon peuvent avoir sur le processus d'élaboration de ces instruments et les dispositions du Modèle de convention relatives aux "entreprises associées".

25. Le processus d'élaboration des conventions peut être influencé par plusieurs facteurs. Certains aident à expliquer la tendance des pays développés à mettre au point un ensemble bien défini de règles qui atténuent le risque d'ambiguïté mais aussi la souplesse. D'autres aident à expliquer la tendance des pays en développement à préserver la souplesse et à définir un ensemble de règles générales qui permettent de personnaliser les arrangements mais nuisent à la clarté. La plupart des exemples ci-dessous sont tirés de constatations empiriques et de pays qui des degrés divers d'expérience quant à l'élaboration et à la négociation des conventions.

26. Dans les pays développés, le contexte social et commercial est généralement complexe et sophistiqué, avec des systèmes de réglementation tout aussi complexes et sophistiqués. Ce sont des pays enclins à la réglementation. C'est là une conséquence naturelle de l'évolution de la société et du commerce, ainsi que de la complexité qu'entraîne généralement l'intégration d'une multitude d'éléments indépendants au sein d'une unité fonctionnelle. Dans ces milieux enclins à la réglementation, on met l'accent sur un ensemble bien défini de règles destinées à orienter et à encadrer la gestion des affaires. Il y a par définition moins de place pour la spontanéité et la souplesse : toute souplesse du système doit être prévue dans les règles. On peut s'attendre à ce que les pays développés consacrent d'importantes ressources à l'élaboration de leurs règles, puis aux mesures destinées à en contrôler le respect. C'est effectivement ce qu'on constate lorsqu'on examine les ressources dépensées par les pays développés ou les pays qui ont des échanges commerciaux complexes, ainsi que par les organismes chargés de contrôler l'application des textes, pour

rédiger et faire appliquer des règles telles que les lois et réglementations fiscales.

27. Un autre facteur intervient dans l'élaboration des conventions par les pays développés : la concurrence grandissante dont l'argent du contribuable fait l'objet sur le marché mondial. On constate une tendance à la conformité fiscale entre ces pays³, laquelle conduit, entre autres, à une parité des taux d'imposition⁴. Cette parité a pour effet de fixer une limite supérieure modérée en ce qui concerne le poids de la fiscalité sur les entreprises multinationales. Cela est dû à la situation mondiale. Les pays développés sont en concurrence pour obtenir des marchés et des capitaux. Tout en cherchant à se protéger contre l'appauvrissement de leur trésorerie, ils ne veulent pas que leurs entreprises soient fiscalement pénalisées. Du fait de ces pressions, le taux d'imposition des entreprises tend à se rigidifier dans le sens de la concurrence économique. Comme un pays ne peut protéger sa trésorerie en se contentant d'augmenter ses taux d'imposition, la question qui le préoccupe avant tout est l'affectation de cet argent limité du contribuable⁵. Et il y répond en adoptant des règles et des réglementations plus complexes et en redoublant d'effort pour les faire respecter.

28. Le type de produit a aussi un effet sur les considérations en matière de convention et de commerce. Les pays qui échangent des produits manufacturés et des produits à base de technologie ou de propriété intellectuelle ont tendance à se conformer davantage aux articles du Modèle de convention et à adopter les ajouts proposés. Il s'agit de produits sophistiqués, qui font l'objet d'arrangements commerciaux complexes. En raison de cette complexité, ainsi que du nombre de permutations possibles dans la masse des arrangements commerciaux multinationaux, il est plus difficile et plus coûteux d'appliquer une norme de fixation de prix "indépendante" ou "de pleine concurrence" car cela exige de considérer isolément chaque opération. Pour des raisons de clarté, de cohérence et de respect de la réglementation, ces pays préfèrent un environnement bien défini. Cette préférence s'accorde aussi avec le fait que le pays ou les milieux d'affaires sont enclins à la réglementation. Bien que cette tendance touche surtout les pays développés, elle repose sur le produit et peut donc jouer aussi un rôle dans l'élaboration des conventions entre pays en développement.

29. Bien que les pays en développement attachent tout autant d'importance à ces facteurs, leurs préoccupations sont aux antipodes de celles qui viennent d'être exposées. Ils tendent en effet à privilégier la souplesse en matière de réglementation et de convention. Leur structure incitative est différente. Ils sont en train d'élargir leurs débouchés, d'accueillir des investissements étrangers et de mettre en place leur base productive et technologique. Les règles et les structures, qui conviennent à une économie développée, gênent les pays en développement qui cherchent à adapter leurs arrangements commerciaux aux besoins spécialisés des entreprises en vue d'optimiser leurs objectifs de développement et de croissance. Tel est l'objet des exonérations et des paradis fiscaux : favoriser la formation de capital et la croissance des entreprises au détriment des recettes fiscales afin d'encourager le commerce, soit dans un domaine général, soit pour certains produits ou certaines technologies.

30. La réglementation en matière de fixation des prix de cession interne peut aussi traduire les incitations économiques de la même façon que les exonérations fiscales. Les pays en développement ont tendance à appliquer un critère général

de bénéfiques dans des conditions de "pleine concurrence" et à considérer les situations une par une plutôt qu'à définir d'une façon précise mais qui laisse parfois perplexe les méthodes de fixation des prix de cession interne⁷ et à faire strictement respecter la réglementation. Sauf cas exceptionnel, les pays en développement qui sont en train de mettre en place leur base productive et technologique et d'élargir leurs débouchés sont plus intéressés par la croissance des entreprises et des capitaux que par la lutte contre l'évasion fiscale. Le but de la norme générale est de permettre au pays de parer à des problèmes tels que la fraude, tout en conservant la souplesse nécessaire pour faire la place à des arrangements très divers.

31. Les diverses stratégies en matière de convention reposent aussi sur des considérations relatives aux coûts de transaction. De nombreux pays en développement font appel aux pays développés pour répondre à leurs besoins d'enseignement et de formation dans les domaines spécialisés. Ils peuvent financer la venue de spécialistes étrangers ou envoyer leurs ressortissants dans d'autres pays. Beaucoup préfèrent la seconde solution, car elle permet aux étudiants d'avoir accès à un plus grand nombre d'équipements et de développer les connaissances nationales, alors que la première n'offre qu'une seule source de connaissances pendant une période limitée. Cette stratégie est beaucoup plus rentable pour le pays en développement. En pareil cas, la convention aura tendance à mettre l'accent sur les articles consacrés au régime fiscal des enseignants et des étudiants à l'étranger.

32. Les éléments pris en considération pour l'élaboration des conventions peuvent aussi être influencés par des facteurs commerciaux et culturels historiques. Ainsi, les liens coloniaux ou culturels peuvent favoriser des arrangements particuliers en matière d'investissement ou être à l'origine de subventions économiques plus libérales à des niveaux autres que l'impôt sur le revenu. Les motifs qui animent ces pays lorsqu'ils élaborent des conventions fiscales sont très différents des situations où les relations ont surtout été édifiées sur une base commerciale. Ces considérations l'emporteront ainsi sur les préoccupations en matière d'évasion fiscale ou de répartition des prélèvements fiscaux; dans ces conditions, on peut s'attendre à ce que les dispositions de la convention soient moins rigoureuses dans leur forme et aient un caractère moins contraignant.

IV. INCIDENCES

33. Les résultats de la comparaison montrent, en conclusion, que les conventions entre pays en développement – et, dans certains cas, entre pays endéveloppement et pays développés – s'écartent des dispositions du Modèle de convention. Mais comment faut-il interpréter ces écarts?

34. L'exposé de la section III montre que l'on peut logiquement s'attendre à ce que de nombreux facteurs influencent a priori l'élaboration des conventions. La liste de ces facteurs n'est pas exhaustive, mais l'essentiel des éléments présentés dans la section III correspond à ce qu'on constate par exemple dans le libellé des conventions et les réglementations des pays développés et des pays en développement au sujet de la fixation des prix de cession interne.

35. Les résultats de la comparaison doivent être considérés dans le cadre de la question étudiée, à savoir l'examen des articles consacrés aux "entreprises associées" ou à la fixation des prix de cession interne. Il n'est pas évident

qu'ils puissent aider à prévoir l'issue d'un examen plus complet – tel que celui effectué par Lawrence Lokken en 1995 (voir le document ST/SG/AC.8/1995/L.9) – portant exclusivement sur les pays en développement.

36. Les conventions entre pays en développement qui ont été étudiées révèlent bien la présence d'écarts par rapport au Modèle de convention. Il est raisonnable de penser que ces écarts ne sont pas dus au hasard, qu'ils ont un but. Mais, délibérés ou non, ils ont pour effet que les États contractants se sont ainsi placés dans une position offrant apparemment plus de souplesse pour traiter les opérations commerciales au coup par coup.

37. La constatation de ces écarts n'est certes pas sans intérêt, mais l'étape suivante consiste à expliquer les facteurs qui interviennent lors de l'élaboration des articles en question. Plusieurs considérations ont été proposées dans la section III, mais aucune ne suffit à expliquer les écarts dans chaque cas. Il faut donc vérifier si l'un quelconque des facteurs supposés influe effectivement sur l'élaboration de la convention.

38. L'intérêt de cette information est qu'elle permet d'aider les États contractants qui élaborent des conventions. Il est important de chercher à déterminer ce qui est inclus – c'est-à-dire pourquoi certains écarts sont présents – avant qu'un État contractant puisse déterminer ce qui doit être inclus.

39. On peut dire en résumé que la comparaison montre que les dispositions relatives aux "entreprises associées" figurant dans les conventions fiscales entre pays en développement s'écartent des dispositions figurant dans le Modèle de convention. Bien que ces écarts puissent révéler des tendances, l'incidence de ces dernières n'est pas claire car il n'est pas évident que les écarts soient dus à un ensemble distinct de facteurs. Il serait néfaste d'éliminer ces écarts avant que leurs causes soient connues et qu'il soit possible d'en tenir compte dans les dispositions conventionnelles.

40. La comparaison offre aussi des éléments propres à rendre plus efficaces les programmes d'information et d'enseignement sur les conventions tendant à éviter la double imposition, le processus d'élaboration de ces instruments et les négociations. Mieux on comprendra les écarts, plus on aura d'informations pour alimenter ces programmes.

Notes

¹ Pour le présent document, les pays en développement sont définis comme étant les pays qui ne font pas partie de l'Organisation de coopération et de développement économiques. Cette définition semble en accord avec les documents rédigés précédemment sur le même sujet.

² Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.80.XVI.3.

³ Voir Wunder, H. F., et S. R. Crow, "International tax reform since 1986 : an update", Tax Notes International, 7 avril 1997.

⁴ Ibid.

⁵ Voir Crow, S. R., et E. H. Sauls, "Tax and management implications for transfer pricing for international business", Proceedings : Academy of International Business, West and Southeast Asia Regional Conference (Hong-kong, juin 1993).

⁶ Voir Crow, S. R., "The new mandate for international transfer pricing : a new paradigm for multinationals", Proceedings : 1996 Western Decision Sciences Institute Conference, avril 1996.

⁷ Ibid.
