



Conseil économique et social

Distr. générale
17 janvier 2002
Français
Original: anglais

Session de fond de 2002

New York, 1er-26 juillet 2002

Point 13 h) de l'ordre du jour provisoire*

Questions relatives à l'économie et à l'environnement :
coopération internationale en matière fiscale

Dixième réunion du Groupe spécial d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale

Rapport du Secrétaire général

Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Introduction	1-7	2
II. Révision et mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du <i>Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement</i>	8-10	3
III. Prix de transfert	11-18	3
IV. Nouveaux instruments financiers	19-25	5
V. Traitement fiscal du commerce électronique	26-32	7
VI. Assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt	33-40	9
VII. Question diverses	41-43	10
VIII. Recommandations	44-49	11

* E/2002/100.



I. Introduction

1. En application de la décision 2001/208 du Conseil économique et social, la dixième réunion du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale s'est tenue à Genève, du 10 au 14 septembre 2001, et non à New York, du 23 au 27 avril 2001.

2. Le Groupe d'experts a relevé que la mondialisation affectait différemment divers pays en développement et à économie en transition. Lors du Sommet du Millénaire organisé récemment par l'Organisation des Nations Unies, les États sont convenus que l'on ne pouvait laisser aux seules forces du marché le soin de gérer les bénéfices de la mondialisation – croissance rapide et soutenue, meilleur niveau de vie, emplois plus nombreux, retombées des progrès technologiques – et qu'il fallait une action concertée aux niveaux national et international. En fait, il était souhaitable de canaliser la mondialisation et les forces du marché et de les mettre au service d'un développement durable où l'homme occupe une place centrale.

3. On a estimé que si les preuves de l'impact quantitatif de la mondialisation sur les recettes publiques étaient encore peu nombreuses, selon certaines indications il n'était pas exclu que la mondialisation entraîne une baisse des recettes fiscales en raison de la concurrence entre les pays pour attirer l'investissement étranger direct, la croissance exponentielle du commerce électronique, l'accroissement de la mobilité des facteurs de production et l'importance accrue des juridictions fiscales offshore et non coopératives. La baisse des recettes risquait d'aggraver encore le problème des déficits budgétaires des économies en difficulté. On a fait observer que la mondialisation créait peut-être également une pression en faveur d'une augmentation des dépenses d'éducation, de formation, de recherche et développement, de protection de l'environnement et de bien-être économique et social ainsi que de changements institutionnels, en premier lieu pour améliorer l'efficacité. Bien que de telles dépenses soient conformes au rôle fondamental traditionnel de l'État dans sa fonction de répartition, la mondialisation pourrait nécessiter des ressources supplémentaires pour la protection sociale sous la forme de prestations de chômage versées à la main-d'œuvre non qualifiée confrontée à des suppressions d'emploi dues à la

fermeture d'industries locales non compétitives. Dans la mesure où la mondialisation est perçue comme un facteur d'aggravation des disparités dans la répartition des revenus au niveau national, elle rend encore plus nécessaire l'intervention de l'État alors même qu'elle réduit la capacité d'intervention des gouvernements en entraînant une diminution de leurs ressources financières.

4. Dans ses résolutions 1980/13 et 1982/45, le Conseil a défini la mission du Groupe d'experts, le chargeant notamment de mettre au point des principes directeurs sur la coopération internationale pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, d'étudier les possibilités qui existent d'améliorer l'efficacité des administrations fiscales et de réduire les conflits potentiels entre les législations fiscales de divers pays. Avec la croissance sensible des échanges et investissements internationaux, il est de plus en plus difficile pour les autorités fiscales des pays en développement et à économie en transition d'évaluer et de percevoir les impôts qui leur sont dus au titre des opérations internationales. Le Groupe d'experts donne des avis au Secrétaire général s'agissant de renforcer les moyens administratifs et techniques des administrations fiscales des pays en développement et à économie en transition en organisant des journées d'études interrégionales sur la taxation internationale et au moyen de la coopération et de l'assistance techniques.

5. Vingt et un fiscalistes et 34 observateurs ont participé à la dixième réunion du Groupe d'experts. Le Secrétariat de l'ONU a établi la documentation de base et organisé une réunion du Comité directeur du Groupe d'experts à Beijing en avril 2001 pour passer en revue le travail accompli par le Groupe d'experts en ce qui concerne la révision et la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*, les prix de transfert, les nouveaux instruments financiers, la fiscalité du commerce électronique et l'entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôt. Le Comité directeur a aussi fait des recommandations sur les questions devant être examinées lors de la dixième réunion du Groupe d'experts.

6. L'ordre du jour de la dixième réunion était le suivant :

1. Ouverture de la réunion.
2. Élection du bureau.
3. Adoption de l'ordre du jour et organisation des travaux.
4. Révision et mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*.
5. Prix de transfert.
6. Nouveaux instruments financiers.
7. Fiscalité du commerce électronique.
8. Assistance mutuelle en matière de collecte de l'impôt.
9. Questions diverses.
10. Dispositions à prendre pour la onzième réunion.

7. On trouvera ci-après un résumé du débat qui a eu lieu sur les principales questions inscrites à l'ordre du jour.

II. Révision et mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*

8. La nouvelle édition du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, publiée en juin 2001, a été présentée aux participants à la dixième réunion. On a néanmoins noté que la révision et la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies se poursuivraient compte tenu des changements structurels intervenant au plan international dans les

domaines économique, financier et fiscal, plus particulièrement des modifications actuellement envisagées ou proposées, en raison de l'impact du commerce électronique sur la fiscalité internationale, de certaines dispositions fondamentales des conventions tendant à éviter les doubles impositions.

9. Le Groupe d'experts a examiné le projet de révision du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*. On a fait observer que si le projet avait bien été modifié par rapport à l'édition de 1979 de manière à supprimer les dispositions obsolètes et expliciter le sens des dispositions du Modèle de convention des Nations Unies, il ne traitait pas de manière détaillée divers problèmes actuels, comme la fiscalité du commerce électronique et les nouveaux instruments financiers, questions qui devaient être examinées à la dixième réunion. Les membres du Groupe d'experts ont exprimé des opinions diverses sur le rôle du Modèle de convention des Nations Unies du *Manuel*. On a d'une manière générale estimé que le Modèle de convention des Nations Unies était le principal document et qu'il avait priorité sur le *Manuel*, et il était clair que ces deux documents avaient des fonctions différentes. Le *Manuel* constituait pour l'administration fiscale des pays en développement et à économie en transition un outil important d'enseignement et de formation dans le domaine de la fiscalité internationale. Des membres du Groupe d'experts représentant ces pays ont mis l'accent sur son utilité remarquable s'agissant d'améliorer les capacités, compétences et connaissances des fonctionnaires de leurs pays chargés de négocier des conventions fiscales bilatérales. Certains participants ont fait observer qu'en égard à la publication récente du Modèle de convention, on pourrait encore clarifier le contenu du *Manuel* en procédant à une mise à jour supplémentaire du commentaire pour renforcer la cohérence entre ce contenu et les dispositions du Modèle de convention.

10. Le Groupe d'experts a donc décidé que les participants adresseraient des observations, propositions et modifications éditoriales dans un délai d'un mois pour examen en vue d'une éventuelle incorporation dans la version finale du *Manuel*.

III. Prix de transfert

11. Le Groupe d'experts a noté que si les systèmes de prix de transfert de plus en plus souvent adoptés par les

entreprises multinationales et leurs filiales imposables dans différents pays visaient essentiellement à réduire au minimum le montant des obligations fiscales de l'ensemble du groupe, d'autres considérations, non fiscales ou politiques, intervenaient aussi, par exemple la nécessité de transférer artificiellement des revenus à certaines divisions favorisées ou les transferts de revenus de filiales étrangères à la société mère pour une utilisation plus efficiente des fonds.

12. Un grand pays développé a joué un rôle majeur dans l'élaboration du principe du prix de pleine concurrence s'agissant de la fixation des prix de transfert. Ce principe présuppose que la norme applicable dans chaque cas est celle du contribuable autonome négociant en pleine concurrence avec un autre contribuable autonome. Ce principe, qui a été adopté par l'OCDE dans ses directives (publiées en 1979 et renforcées en 1995) pour établir les prix de transfert sur les opérations transfrontières, est considéré comme la meilleure méthode d'imposer des entités distinctes en évitant les doubles impositions, en réduisant au minimum les conflits entre administrations fiscales et en favorisant le commerce international. La révision des directives s'est poursuivie avec la publication de sections consacrées aux biens incorporels et aux services, aux accords de répartition des coûts et aux directives sur l'application des accords préalables sur les prix (APP) dans le cadre de la procédure d'accord mutuel. Toutefois, l'application du principe du prix de pleine concurrence, en utilisant des opérations réelles se déroulant sur les marchés comme base d'allocation des recettes, a créé pour les pays en développement et les pays en transition des problèmes tenant au fait que pour de nombreux types de biens et de services les marchés sont limités et il n'y a pas de prix comparables.

13. Dans le cadre de l'examen des problèmes auxquels étaient confrontés les pays en développement et les pays en transition s'agissant de déterminer les prix de transfert appropriés, on a fait observer que beaucoup de ces pays, pour protéger leurs recettes fiscales et leur balance des paiements, doivent faire un travail administratif considérable pour combattre les sorties indirectes de bénéfices liées à l'application de prix de transfert injustifiés. Ces pays ne disposent pas de données appropriées sur les prix comparables et n'ont pas de ressources humaines et financières suffisantes pour traiter le problème comme il le faudrait. Le Groupe d'experts a aussi envisagé la

possibilité de recourir à un mécanisme d'arbitrage pour régler les différends entre les contribuables et les autorités fiscales en ce qui concerne la détermination des prix de transfert. On a dit que pour que s'établissent de bonnes relations entre les autorités et le contribuable, ce dernier devait avoir l'assurance que le caractère confidentiel des informations communiquées aux autorités serait respecté.

14. Le représentant d'un pays développé a évoqué la Convention d'arbitrage de l'Union européenne. Il a noté que, si une « entreprise associée » y était définie conformément à l'article 9 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE, la Convention européenne ne s'appliquait qu'aux 15 membres de l'Union européenne. Les questions relatives aux filiales résidentes de pays hors de l'Union européenne ne relevaient donc pas de ses dispositions. On a fait observer qu'une instance d'arbitrage serait composée en nombre égal des membres nommés par chaque pays en litige et d'experts désignés par les 15 membres de l'Union européenne. Aucun litige n'avait encore été tranché dans le cadre de la Convention, mais on pouvait néanmoins considérer que celle-ci était un succès dans la mesure où elle avait amené les États membres à conclure rapidement les affaires concernant l'autorité compétente. Un membre représentant un pays développé a indiqué que son pays comptait engager prochainement une procédure dans le cadre de la Convention.

15. Les représentants de plusieurs pays ont évoqué leur expérience en matière d'arbitrage. Il semble que l'arbitrage ne soit pas utilisé très souvent en pratique. Choisir l'arbitrage semble avoir pour objet principal d'exercer sur les gouvernements une pression pour aboutir à un accord au moyen de la procédure amiable prévue à l'article 25 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE. Plusieurs représentants de pays en développement ont estimé que la procédure amiable était préférable. Un participant a noté qu'une procédure d'arbitrage tendait à avantager la partie la mieux représentée, c'est-à-dire généralement les sociétés multinationales. Plusieurs membres ont estimé qu'un recours accru à la médiation permettrait de résoudre efficacement les différends en matière de prix de transfert.

16. On a aussi estimé que face à certaines questions relatives aux prix de transfert, les pays en développement pourraient utilement recourir aux « safe harbours » (aussi appelés « safe havens »). Il est

possible de faciliter l'application du principe du prix de pleine concurrence en donnant aux contribuables la possibilité de respecter une série de règles faciles à appliquer en vertu desquelles les prix de transfert sont automatiquement acceptés par les administrations fiscales nationales, une formule connue sous le nom de « safe harbours ». On a dit que cette pratique était d'autant plus utile que l'autre pays en cause était disposé à l'accepter. Pour un participant, les contribuables devraient avoir la possibilité de choisir la méthode du prix de pleine concurrence au lieu de celle du « safe harbour ». On a toutefois noté qu'en pareil cas le « safe harbour » perdrait presque tous ses avantages sur le plan administratif. De l'avis général des participants, le recours aux « safe harbours » pourrait être étudié mais il devrait être limité à certains types d'entreprises et reposer sur une solide analyse des bénéfices susceptibles d'être réalisés par celles-ci.

17. Compte tenu de ce qui précède et malgré l'adoption de diverses méthodes d'ajustement et de mesures multilatérales législatives ou autres pour remédier aux effets négatifs des mécanismes d'établissement des prix de transfert au cours des dernières années, le Groupe d'experts a créé un groupe de réflexion composé de sept membres qui est chargé d'examiner la situation actuelle concernant les mécanismes des prix de transfert et de formuler des recommandations pour éviter la perte de recettes fiscales due à l'utilisation stratégique des prix de transfert par les sociétés. En particulier, le groupe de réflexion devrait étudier la nécessité d'ajuster les diverses méthodes de détermination des prix de transfert, examiner les procédures amiables prévues à l'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies, définir le cadre approprié des procédures de médiation et d'arbitrage en la matière et suggérer comment apporter une formation et une assistance techniques pour renforcer les capacités des administrations fiscales, en particulier celles des pays en développement et des pays en transition, face aux mécanismes de fixation des prix de transfert.

18. Sur la base du rapport du groupe de réflexion, le Groupe d'experts a reconnu qu'il fallait que les pays en développement et à économie en transition améliorent leur capacité d'élaborer, de mettre en oeuvre et d'administrer des règles en matière de prix de transfert selon le principe du prix de pleine concurrence consacré à l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies et du Modèle de convention de l'OCDE.

À cette fin, le Groupe d'experts a identifié deux grands domaines dans lesquels des mesures concrètes seraient particulièrement profitables aux pays en développement et à économie en transition (voir au paragraphe 44 ci-après les recommandations spécifiques du groupe de réflexion, telles qu'approuvées par le Groupe d'experts).

IV. Nouveaux instruments financiers

19. Les nouveaux instruments financiers, comme les produits dérivés, y compris les options, les opérations et instruments à terme et leurs autres variantes, ont contribué à répondre à la demande globale concernant le financement du commerce international et des investissements et à concilier les besoins différents des investisseurs et des emprunteurs. Cette innovation financière a permis aux sociétés de s'assurer contre divers types de risques en transférant ce risque au secteur financier, ce qui a pour avantage de réduire les conséquences des fluctuations monétaires et des taux d'intérêts pour le secteur des entreprises. En bref, l'innovation financière sous la forme de produits dérivés peut jouer un rôle important en encourageant la gestion prudente des risques.

20. Toutefois, ces instruments ont posé des problèmes considérables pour l'application des règles fiscales fondées sur les catégories traditionnelles, aux administrations fiscales, tant dans les pays développés que dans les pays en développement. En évaluant le revenu imputable à un instrument financier, l'approche classique exige de déterminer le type de revenu (revenus ordinaires, gain en capital, intérêts ou dividendes); l'élément temps lorsque le revenu a augmenté ou a été reçu; si le revenu provient de source interne ou étrangère; et s'il est assujéti à une imposition à la source. Ces instruments financiers innovants bouleversent les catégories susmentionnées en raison de la possibilité de convertir un type de revenu ou d'instrument en un autre ou en une combinaison de différents types qui font souvent l'objet de traitements fiscaux différents. De plus, ces systèmes de classement deviennent de plus en plus difficiles à appliquer et à administrer depuis l'apparition d'instruments qui traduisent sous diverses formes les attributs économiques de l'investissement. La question cruciale consistant à déterminer quel est à des fins fiscales le propriétaire d'un instrument est aussi devenue plus compliquée avec l'apparition de

contrats qui multiplient, déplacent ou éliminent, en tout ou en partie, les bénéfices et les risques d'un investissement. À l'opposé, on note que les accords assortis de prêts et de rachats de titres, qui aboutissent à un transfert de propriété sans transfert des attributs économiques d'un investissement, semblent poser des problèmes analogues quant à l'identification du « détenteur fiscal » d'une position. Il a été également dit que les systèmes fiscaux se heurtaient à deux défis majeurs et contradictoires, puisqu'il fallait à la fois éliminer les obstacles artificiels que la fiscalité pouvait opposer à des stratégies efficaces de gestion des risques et limiter les possibilités d'arbitrage fiscal.

21. Il a été reconnu que les nouvelles règles concernant l'imposition des nouveaux instruments financiers, telles qu'elles s'appliquaient aux transactions internes, ne constitueraient sans doute pas, dans l'avenir immédiat, une priorité pour les pays en développement et les pays en transition. Les participants ont souhaité que la plupart des pays examinent leurs règles comptables pertinentes afin d'éviter le risque de sérieuses difficultés liées à la prise en compte du revenu provenant des nouveaux instruments financiers pour le calcul de l'impôt sur le revenu des sociétés. Quatre éléments ont été considérés comme constituant les objectifs idéaux d'un système d'imposition des instruments financiers innovants : neutralité, ce qui signifie que des instruments économiquement équivalents devraient être imposés de la même manière, indépendamment de leur forme juridique; équité, certitude et caractère administrable. Il a été souligné que les pays devraient se montrer vigilants quand ils appliqueraient à des transactions transfrontières comportant l'utilisation de nouveaux instruments financiers des règles conçues pour le calcul des prix de transfert; il fallait pour cela doter les administrations fiscales de pouvoirs juridiques appropriés qui leur permettent d'ajuster les prix de transfert chaque fois que nécessaire et disposer d'agents du fisc suffisamment nombreux et possédant la formation voulue pour traiter des problèmes complexes. Il a été suggéré que les pays élaborent des règles claires pour faire le lien entre les nouveaux instruments financiers et les filiales locales (établissements permanents) des non-résidents et assurer une application cohérente et diligente des règles.

22. Il a été souligné que la plupart des pays avaient sans doute intérêt, compte tenu des principes des

conventions fiscales bilatérales en vigueur, à soumettre dans certains cas à une retenue à la source les paiements transfrontières au titre des nouveaux instruments financiers, plus précisément lorsque les pays soumettaient à la retenue à la source les paiements transfrontières au titre des intérêts, dans les cas où les paiements correspondaient à un rendement sur le capital investi et lorsque ces paiements représentaient des montants excessifs servant à transférer des bénéfices à des parties associées. L'avis a été exprimé que les pays imposant une retenue à la source sur les paiements d'intérêts aux non-résidents pouvaient également l'appliquer à la prime d'émission. Il a été noté qu'une bonne réglementation de la sous-capitalisation pouvait offrir un moyen approprié de contrecarrer l'utilisation d'instruments hybrides dans un contexte transfrontière pour saper la base d'imposition d'un pays. Étant donné que les nouveaux instruments financiers étaient utilisés pour structurer des transactions dont la forme juridique s'écartait de la finalité économique, il pouvait être nécessaire d'adopter contre l'évasion fiscale des dispositions législatives permettant aux administrations fiscales de contester, le cas échéant, la catégorisation des transactions en arguant de leur caractère économique.

23. Différentes approches ont été suggérées à l'intention des systèmes fiscaux, par exemple le recours à des règles de comptabilité financières permettant une plus grande cohérence et une réduction des coûts liés au respect de la réglementation, la désagrégation des instruments financiers de manière à isoler et classer séparément différents éléments économiques aux fins de l'impôt sur le revenu, l'obligation de prendre en compte certaines transactions économiques compensatoires de manière à prévenir d'éventuelles transactions abusives, et l'application d'une réglementation de portée étendue imposant des règles consacrant la « primauté de la substance sur la forme » afin de combattre l'arbitrage fiscal. L'avis a été exprimé que ces approches pouvaient être retenues, ensemble ou séparément, pour élaborer des réponses appropriées aux défis posés par les transactions financières innovantes.

24. Les obligations convertibles réversibles (échangeables) sont en fait des titres normaux émis sur les places boursières avec une période de maturité d'environ deux ans et constituant un titre de créance produisant un intérêt généralement élevé. Leurs caractéristiques distinctives tiennent au fait que

l'émetteur, en vertu du contrat a le choix, à l'échéance, soit de rembourser en espèces au porteur la valeur nominale de l'obligation, soit de lui remettre un certain nombre d'actions d'une société tiers. Il a été noté que le traitement du revenu éventuel, aux fins de l'impôt sur le revenu, était à l'origine de nombreuses difficultés. Ces instruments sont parfois assimilés à un prêt portant intérêt, alors qu'une autre approche y distingue un élément considéré comme un paiement d'intérêts et un élément assimilé à une prime afférente à une option de vente (option put) souscrite par le porteur, option qui n'est pas considérée comme un revenu et n'est pas imposable dans certaines conditions. Il a été souligné que des instruments financiers aussi complexes et hybrides posaient des difficultés considérables aux administrations fiscales.

25. Le Groupe d'experts a noté que la plus grande souplesse offerte aux contribuables par les nouveaux instruments financiers avait élargi les possibilités en matière d'arbitrage fiscal. Les systèmes fiscaux de certains pays développés semblent avoir tenu compte de ces préoccupations par différentes approches, comme le recours aux règles comptables; la désagrégation des transactions en éléments distincts; la prise en compte de certaines transactions compensatoires; l'imposition de réévaluations par le biais des systèmes «de marché à marché»; et l'application de règles visant à prévenir les transactions abusives. Si chacune de ces méthodes présente des avantages dans certaines circonstances, aucune d'elles n'apporte une solution globale aux problèmes fiscaux mentionnés plus haut. Il a été estimé que les administrations fiscales pouvaient invoquer une ou plusieurs de ces méthodes pour l'élaboration de nouvelles règles dans ce domaine afin d'équilibrer les divers objectifs en jeu en matière de politique fiscale et de répondre aux besoins des contribuables en matière de gestion des risques. Il a été noté que l'innovation et le recours élargi aux nouveaux instruments financiers testaient la viabilité des cadres actuels des systèmes d'imposition du revenu et des conventions fiscales internationales et continueraient d'exiger des mesures efficaces et appropriées.

V. Traitement fiscal du commerce électronique

26. On a défini le « commerce électronique » comme « la possibilité pour deux parties ou plus de se livrer à

des transactions donnant lieu à un échange de biens ou de services par le biais d'outils et de techniques électroniques ». De manière plus descriptive et peut-être plus utile, le commerce électronique a aussi été défini comme « une vaste gamme d'activités commerciales menées à l'aide d'ordinateurs, notamment l'échange en ligne de biens et de services, le virement électronique de fonds, les transactions en ligne portant sur des instruments financiers, l'échange de données électroniques entre entreprises et à l'intérieur d'une même société ». Le Groupe spécial d'experts a constaté que le commerce électronique constituait un secteur non négligeable de l'économie, qu'il était en croissance rapide et qu'il soulevait d'importantes questions, qu'il s'agisse de l'imposition directe ou indirecte. Même les estimations les plus modérées de sa croissance donnaient à penser que ce type de commerce jouerait un rôle de plus en plus important dans l'économie mondiale, aussi bien pour les pays développés que pour les pays en développement. On a considéré que les principaux problèmes qui se posaient aux administrations fiscales concernaient l'érosion ou la disparition de l'assiette de l'impôt, l'identification du contribuable et le recouvrement de l'impôt.

27. Il a été souligné que la fiscalisation du commerce électronique devrait être technologiquement neutre, afin d'éviter d'accorder un traitement préférentiel à toute forme de commerce, et se fonder sur les principes de transparence, de certitude, d'efficacité et de non-discrimination. Les problèmes concernant la fiscalité directe du commerce électronique sont fondamentaux mais non urgents tandis que ceux concernant sa fiscalité indirecte sont urgents mais non fondamentaux. De l'avis général, les règles de la fiscalité indirecte des échanges transfrontières devraient relever de la juridiction où la consommation avait lieu. S'agissant des impôts sur la consommation, on a rappelé qu'il y avait essentiellement quatre catégories de transactions faisant appel au commerce électronique : les transactions qui se traduisent par la commande électronique, d'entreprise à entreprise, de biens meubles matériels; les transactions qui se traduisent par la commande électronique, d'entreprise à consommateur, de biens meubles matériels; les transactions qui se traduisent par la livraison, d'entreprise à entreprise, de produits ou de services numériques; les transactions qui se traduisent par la livraison, d'entreprise à consommateur, de produits ou de services numériques. Seule la dernière catégorie de

transactions posait un problème très difficile à l'administration de la fiscalité indirecte. Il existait des mécanismes bien connus des autorités fiscales, qui permettaient de contrôler et de recouvrer les impôts sur la consommation frappant les produits matériels, même lorsque ceux-ci étaient vendus dans des transactions internationales par des fournisseurs étrangers. De plus, on a fait observer qu'un mécanisme efficace permettait de recouvrer les impôts sur la consommation de produits ou de services numériques vendus d'entreprise à entreprise dans une transaction internationale, à savoir le mécanisme de l'autoliquidation, c'est-à-dire le versement de la taxe par le destinataire.

28. La principale difficulté à laquelle l'administration fiscale était confrontée provenait des transactions d'entreprise à consommateur se traduisant par la vente de produits numériques. On a fait remarquer que le problème ne revêtait, pour le moment du moins, qu'une importance relative du fait que ce type de commerce représentait moins de 20 % du commerce électronique, pour l'heure dominé par les transactions d'entreprise à entreprise. On a toutefois souligné que cette préoccupation irait vraisemblablement en grandissant dans les années à venir, vu la croissance attendue du commerce numérique d'entreprise à consommateur. On a noté l'attention considérable actuellement accordée à l'élaboration de solutions technologiques aux problèmes posés par la fiscalité indirecte du commerce électronique. Le membre d'un pays en développement a demandé si de telles solutions novatrices étaient proposées par des organisations à vocation fiscale ou par des organisations à vocation technique et il s'est interrogé sur la relation entre les deux. On lui a répondu que le secteur privé était en train d'élaborer des solutions techniques qui faisaient appel à des connaissances à la fois fiscales et informatiques. On a cependant fait observer que la mise en oeuvre de telles solutions techniques nécessitait forcément une coopération très étroite entre les autorités fiscales et les « tiers de confiance » qui les élaboraient et les administraient.

29. La fiscalité directe du commerce électronique soulève des questions plus fondamentales que sa fiscalité indirecte car les principes sur lesquels elle repose ne font pas l'objet d'un consensus international aussi affirmé que ceux sur lesquels repose cette dernière. Plus précisément, l'application de la notion d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique ne fait pas l'unanimité, même si une

certaine identité de vues semble s'être dégagée quant aux conditions dans lesquelles un serveur ou un site Web peut constituer un établissement stable. Qui plus est, le débat continue sur la question fondamentale de savoir comment qualifier les divers types de transactions portant sur des produits numériques aux fins de l'impôt sur le revenu et, par conséquent, sur la nature de la source du revenu provenant de ces transactions.

30. En résumé, on a fait remarquer que le commerce électronique deviendrait inévitablement une réalité de plus en plus importante de la vie économique, même dans les pays en développement et les pays en transition. Bien que la menace que le commerce électronique représente actuellement pour les régimes fiscaux des pays développés (l'érosion de l'assiette de l'impôt) semble, pour le moment, moins concerner les régimes fiscaux des pays en développement et des pays en transition, il est capital que ces pays participent activement au débat mondial sur les défis que le commerce électronique pose à l'administration fiscale. En particulier, ces pays pourraient envisager de mettre au point l'environnement et la législation propres à promouvoir le développement et l'imposition du commerce électronique. C'est à cette seule condition qu'ils seraient en mesure de faire face à la croissance du commerce électronique et à ses conséquences inéluctables sur leur économie et leur régime fiscal, et d'en profiter. Un membre d'un pays en développement a suggéré que l'ONU entreprenne des recherches et de nouvelles activités pour déterminer les principes de l'imposition du commerce électronique et, plus précisément, les notions d'établissement stable, qui pourraient être utiles aux pays en développement et aux pays en transition.

31. Dans une très large mesure, le commerce électronique ne reconnaît pas les frontières nationales. Pour cette raison, sa fiscalisation devra peut-être être envisagée de manière coopérative par les gouvernements. Bien que les revenus du commerce électronique ne représentent pas une partie importante de la base d'imposition dans les pays en développement et les pays en transition, ils devraient augmenter, notamment en ce qui concerne les transactions inter-entreprises. De plus, le rôle croissant du commerce électronique a des conséquences importantes pour l'administration fiscale (l'adoption généralisée de mécanismes automatisés pour les déclarations d'impôts et le paiement des impôts) qui

affecteront nécessairement toutes les administrations fiscales, même celles des pays où le commerce électronique est peu développé.

32. Compte tenu de l'importance potentielle de la fiscalisation du commerce électronique pour les pays en développement et les pays en transition, le Groupe d'experts a désigné un groupe de discussion pour examiner la question des travaux proposés dans ce domaine. Les recommandations de ce groupe, telles qu'approuvées par le Groupe d'experts, figurent au paragraphe 45 ci-après.

VI. Assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt

33. On a fait observer que l'entraide en matière de recouvrement de l'impôt n'était pas couverte par l'article 26, qui traite de l'échange d'informations, de la convention type de l'ONU ou de l'OCDE. L'absence de clause sur l'assistance en matière de recouvrement dans les conventions types a été attribuée au principe général de la souveraineté étatique de portée territoriale. Il a été souligné que cette limitation territoriale ne pouvait être résolue que par l'établissement et la modification des conditions d'exécution dans le cadre d'une convention internationale faisant obligation à un État d'apporter l'aide demandée par un autre État pour le recouvrement de ses créances fiscales.

34. Si une convention fiscale bilatérale contient une disposition prévoyant l'aide au recouvrement de créances fiscales, c'est pour faciliter le recouvrement d'impôts, en dehors de la juridiction de l'État concerné. Le recouvrement en dehors des frontières nationales ne peut avoir lieu en l'absence d'une disposition expresse inscrite dans une convention fiscale bilatérale. Lorsqu'un tel article a été prévu dans la convention bilatérale, l'État demandeur communique les renseignements relatifs aux contribuables et à la créance fiscale à l'État requis, après quoi celui-ci peut procéder au recouvrement des impôts. Si les impôts sont effectivement recouvrés, le montant est versé à l'État demandeur. L'inclusion d'un tel article contribue à la lutte contre la fraude fiscale par émigration.

35. Toutefois, avant d'inclure un article relatif à l'aide au recouvrement, l'État contractant doit commencer par examiner ses propres possibilités d'aide au recouvrement. Il peut y avoir des obstacles à

une disposition relative à l'aide au recouvrement. Par exemple, la législation nationale doit prévoir le recouvrement d'impôts pour le compte d'un autre État. L'inclusion d'un article sur l'aide au recouvrement n'est utile qu'en cas de certitude que la fourniture de l'aide au recouvrement à d'autres États n'est pas contraire à la législation nationale. L'efficacité du recouvrement doit être garantie. Si une administration fiscale a des difficultés à percevoir ses propres impôts, il en sera vraisemblablement de même s'agissant de fournir une aide au recouvrement à d'autres États. De plus, les systèmes juridiques des États contractants doivent être comparables. Il se peut que les systèmes diffèrent au point de rendre impossible un article sur l'aide au recouvrement. L'efficacité du recouvrement pourrait théoriquement différer d'un État à l'autre. S'il y a des chances que l'État sollicité dépasse les conditions de recouvrement, une demande d'assistance sera rarement rentable. Si, sur la base de ces critères, les deux États arrivent à la conclusion qu'un article relatif à l'assistance au recouvrement est souhaitable, ils peuvent inscrire cet article dans une convention fiscale. D'autres formules peuvent être envisagées. Les États peuvent décider de s'entraider afin de recouvrer des créances fiscales, conformément à leurs législations ou pratiques administratives respectives, dans le cas d'impôts pouvant tomber sous le coup de la Convention et de majorations, surtaxes, créances, intérêts et frais liés auxdits impôts. L'État contractant peut fixer, par consultation mutuelle, les impôts auxquels s'appliquent la Convention. Il s'agit généralement des impôts précisés dans la convention type des Nations Unies ainsi que des intérêts, amendes, majorations, etc., annexes. D'autres impôts peuvent être visés, à condition d'être spécifiés expressément dans l'article.

36. L'assistance en matière de recouvrement fiscal se heurte toutefois à de sérieux obstacles qui, à ce jour, ont empêché la coopération administrative internationale par le jeu des conventions types de l'OCDE et de l'ONU. Au nombre de ces obstacles figurent des problèmes de fiscalité tant de fond que de procédure. La compétence pour réglementer les aspects de fond et les aspects de procédure peut présenter des différences quant à la position des particuliers face aux attributions, pouvoirs, devoirs et privilèges de l'administration fiscale de chaque État, ce qui rend difficile l'adoption de mesures globales et consensuelles et amène à rechercher des formules particulières convenant à la structure et au régime

administratif de l'État considéré. À cela s'ajoute la crainte qu'éprouvent généralement les États au sujet des éventuels effets négatifs que la mise en place de ces formules de coopération pourrait avoir sur leurs relations commerciales et extérieures.

37. En dépit de ces difficultés, il a été constaté que les États se devaient néanmoins d'analyser les mécanismes et les directives qui permettraient de renforcer la coopération en matière de recouvrement de l'impôt. Il a été souligné que dans le cadre de la mondialisation actuelle de l'économie, on ne pouvait accepter que la communauté internationale des États maintienne une position enracinée dans le principe rigide de la souveraineté étatique restreinte à sa simple portée territoriale. Il a été noté que des modalités de coopération en matière de recouvrement fiscal étaient de plus en plus acceptées et progressivement incluses dans les conventions sur la double imposition actuellement en vigueur. En outre, il a été suggéré de tenir compte de l'impact d'un nouvel instrument international encourageant l'assistance internationale en matière de recouvrement, à savoir la Convention multilatérale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Il a été signalé que des raisons valables militaient en faveur du renforcement de la coopération administrative en matière de recouvrement des créances fiscales et de l'autorisation de la fourniture d'une telle assistance dans les instruments juridiques internationaux. La mondialisation de l'économie exige que les États puissent exercer comme il se doit leur pouvoir d'application et d'exécution afin d'appliquer comme il convient le régime fiscal, ce qui suppose nécessairement la poursuite de la fraude fiscale et la lutte contre l'évasion fiscale.

38. Pour développer la collaboration administrative internationale dans le domaine fiscal, il faut que les textes mettent expressément à la disposition de l'administration fiscale concernée les instruments dont elle a besoin pour obtenir l'aide d'un autre État et assure la base juridique établissant l'obligation qui incombe à l'autre État de donner suite à la demande de collaboration. Plusieurs formules possibles de coopération administrative internationale en matière de recouvrement ont été examinées mais aucune préférence n'a été exprimée en faveur de l'une d'elles. Il a été fait état d'expériences positives de différents pays en matière d'assistance au recouvrement. Un pays en particulier avait déjà signé de nombreuses

conventions contenant un article relatif à l'assistance en matière de recouvrement. La conclusion de plusieurs conventions avec des pays en développement était à l'étude et deux conventions au moins avaient été signées avec des pays en transition. Un pays avait reçu de nombreuses demandes d'assistance en matière de recouvrement et en avait adressé plusieurs aux États cosignataires.

39. Un représentant d'un pays en développement a décrit dans le détail l'expérience de son pays en matière d'assistance au recouvrement. Des conventions contenant un article pertinent avaient été conclues avec de nombreux pays voisins de même qu'avec certains pays plus éloignés. Quoique l'expérience de la mise en pratique de l'article en question soit encore limitée, la procédure semble fonctionner efficacement dans l'intérêt des deux parties dans la mesure où son pays reçoit des demandes tout en adressant lui-même en vertu de l'article considéré. La représentante d'un pays développé a déclaré que son pays avait signé de nombreux accords prévoyant la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement. À son avis, ce dispositif fonctionnait bien et il y était fait régulièrement appel. On s'accordait de plus en plus à penser que le climat international était désormais plus favorable à l'inclusion dans les conventions d'un article sur l'assistance en matière de recouvrement. Un pays développé qui s'y était longuement opposé reconsidérerait sérieusement sa position.

40. Après un échange de vues approfondi, le Groupe d'experts a décidé de poursuivre l'examen détaillé des modalités de l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales.

VII. Questions diverses

41. Le Groupe d'experts a été informé que l'ONU avait organisé, à Beijing, du 23 au 27 avril 2001, en association avec le Gouvernement chinois, le deuxième Atelier de formation à la fiscalité internationale (le premier atelier avait eu lieu à Amsterdam du 22 au 26 mars 1999). L'atelier a réuni des agents de haut niveau de l'administration des impôts de 19 pays en développement et pays à économie en transition ainsi que de l'administration fiscale d'État de la Chine. Les principaux thèmes examinés lors de l'atelier étaient les suivants :

a) Aspects fondamentaux de la fiscalité internationale et négociation de traités bilatéraux en matière de fiscalité entre pays développés et pays en développement;

b) Régime fiscal des nouveaux instruments financiers et mondialisation des marchés de capitaux;

c) Imposition du commerce électronique.

Il est proposé d'organiser de nouveaux ateliers de ce type dans l'avenir afin de permettre aux administrateurs du fisc des pays en développement et des pays en transition d'améliorer leurs compétences techniques.

42. Le Groupe d'experts a également été informé que le Département des affaires économiques et sociales du Secrétariat de l'ONU, en collaboration avec l'Association de planification fiscale et financière, une organisation non gouvernementale sise à Montréal, avait organisé, du 2 au 6 octobre 2000, une réunion spéciale d'experts sur les stratégies d'amélioration de la mobilisation des ressources dans les pays en développement et les pays à économie en transition. Ont participé à cette réunion des responsables de haut niveau de l'administration fiscale de pays en développement d'Afrique, d'Asie et d'Amérique latine, ainsi que de pays en transition, et des représentants d'organisations professionnelles et financières internationales. Plusieurs membres du Groupe d'experts ont participé à la réunion en tant qu'observateurs.

43. Il y a eu un bref débat sur une proposition relative à la création d'une organisation mondiale de la fiscalité selon le modèle de l'Organisation mondiale du commerce. Un membre venu d'un pays en développement a suggéré qu'une organisation de ce type pourrait permettre de faciliter la coordination de l'assistance internationale. Un autre participant a fait observer qu'à l'heure actuelle le Groupe d'experts était l'organe le plus représentatif des gouvernements de l'ensemble des pays du monde en matière fiscale.

VIII. Recommandations

44. Se fondant sur les travaux de son groupe de réflexion, le Groupe d'experts a fait les recommandations ci-après concernant les travaux proposés sur les prix de transfert.

Prix de transfert

45. L'ONU étudie depuis des années, au sein de diverses instances, la question du prix de cession interne et les questions connexes. Le Groupe d'experts constate que les pays en développement et les pays à économie en transition doivent se doter de capacités accrues pour ce qui est de mettre au point, d'appliquer et d'administrer les règles applicables aux prix de transfert conformément au principe de l'assimilation aux opérations d'entreprises indépendantes, énoncé à l'article 9 des modèles de convention de l'ONU et de l'OCDE. Pour atteindre cet objectif, le Groupe spécial d'experts a mis en évidence deux grands domaines dans lesquels les pays en développement et les pays à économie en transition auraient particulièrement intérêt à adopter des mesures concrètes. Plus précisément, le Groupe a recommandé ce qui suit:

a) Renforcer les conseils aux pouvoirs publics, l'assistance technique et la coopération internationale en matière de prix de transfert. Pour que les pays en développement et les pays en transition en tirent le maximum de profit, l'assistance technique devrait s'attaquer aux problèmes les plus urgents tout en jetant les bases de progrès à venir. Dans le cadre d'une telle assistance, il faudrait notamment :

i) Fournir des conseils aux pouvoirs publics sous la forme d'évaluations à court terme et de missions d'appui sur le terrain à la demande des autorités fiscales des pays en développement et des pays en transition;

ii) S'attacher aux secteurs industriels et commerciaux particulièrement importants pour les pays en développement et les pays en transition, par exemple, les industries extractives de ressources naturelles, les producteurs de produits de base ou la fabrication en sous-traitance;

iii) Assurer une formation aux mécanismes d'établissement des prix de transfert et aux techniques de règlement des différends;

iv) Renforcer et coordonner l'assistance bilatérale fournie par les pays développés aux pays en développement et aux pays en transition;

v) Recenser les spécialistes des prix de transfert techniquement qualifiés pour fournir des conseils et une assistance pratiques aux pays en développement et aux pays en transition;

vi) Renforcer le dialogue entre les pays en développement et les pays en transition sur les questions relatives aux prix de transfert en permettant aux pays qui ont une expérience précise de certaines questions en la matière de mettre leur expérience en commun avec d'autres pays en développement ou en transition;

vii) Resserrer la coordination entre les organisations internationales et les divers pays qui apportent une assistance technique aux pays en développement et aux pays en transition;

viii) Envisager de mettre au point certains types de règles simplifiées (« safe harbours ») que les pays en développement et les pays en transition pourraient utiliser pendant une période limitée, le temps d'acquérir les moyens qui leur permettent d'appliquer le principe de l'entreprise indépendante prévu à l'article 9. L'application de telles règles aurait pour objet d'obtenir des résultats voisins de ceux auxquels permet de parvenir ce principe;

b) Éviter les différends en matière de prix de transfert et les résoudre lorsqu'ils se produisent. Les pays en développement et les pays en transition se sont trouvés engagés dans des litiges longs et coûteux avec des sociétés multinationales au sujet de l'application correcte du principe de l'entreprise indépendante. Pour éviter de tels différends ou réduire les coûts de leur règlement lorsqu'ils se produisent, le Groupe d'experts a formulé une série de mesures qui pourraient être adoptées :

i) Il faudrait élaborer des procédures permettant de donner suite rapidement et de manière satisfaisante aux demandes d'échange de renseignements concernant l'établissement des prix de transfert au titre de l'article 26 des modèles de Convention des Nations Unies et de l'OCDE;

ii) Il faudrait déterminer les pratiques administratives permettant aux autorités fiscales des pays en développement ou en transition d'éviter les différends avec les contribuables au sujet de l'interprétation du principe de l'entreprise indépendante. Par exemple, on pourrait publier des décisions explicatives ou techniques, notamment des décisions adoptées conjointement avec les partenaires commerciaux;

iii) Il faudrait étudier les moyens de perfectionner le fonctionnement de la procédure amiable prévue à l'article 25 des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE;

iv) Il faudrait examiner si d'autres méthodes de règlement des différends, telles que la médiation et l'arbitrage, seraient compatibles avec les besoins et la situation des pays en développement et des pays en transition;

c) Il faudrait que les pays et les organisations internationales réfléchissent à la manière dont il faudrait appliquer les recommandations ci-dessus pour renforcer, comme on le souhaite, la coopération et la coordination internationales sur les questions relatives aux prix de transfert et les questions connexes.

Imposition du commerce électronique

46. Compte tenu de l'importance que pourrait avoir l'imposition du commerce électronique pour les pays en développement et les pays en transition, le Groupe d'experts a chargé un groupe de réflexion d'examiner les travaux proposés sur cette question. Dans son rapport, qui a été approuvé par le Groupe d'experts, le groupe de réflexion a constaté que le commerce électronique ignorait dans une large mesure les frontières nationales. L'imposition de ce type de commerce devait donc passer par la coopération intergouvernementale. Les revenus tirés du commerce électronique ne représentent pas à l'heure actuelle une part importante de l'assiette fiscale des pays en développement et des pays en transition mais ils devraient prendre à l'avenir une importance croissante, en particulier dans le commerce interentreprises. En outre, le rôle croissant du commerce électronique a des conséquences importantes sur le plan fiscal, en particulier la dématérialisation des déclarations de revenus et du recouvrement de l'impôt, de plus en plus répandue, qui aura inévitablement des conséquences pour toutes les administrations fiscales, même dans les pays où le commerce électronique est peu développé.

47. Compte tenu de l'importance que pourrait avoir l'imposition du commerce électronique pour les pays en développement, le Groupe d'experts recommande que l'ONU réalise une étude sur les aspects fiscaux de la question. Cette étude devrait porter sur les trois points suivants :

a) Premièrement, y a-t-il lieu d'apporter des changements à la notion d'établissement permanent

telle qu'elle est actuellement définie dans les textes législatifs, afin de tenir compte des changements intervenus dans l'environnement économique depuis qu'elle a été adoptée comme principe fiscal?

b) Deuxièmement, certains modes d'imposition du commerce électronique ne constituent-ils pas une menace pour les recettes fiscales des pays en développement et des pays à économie en transition? Il faudrait notamment se pencher sur les incidences que pourraient avoir le commerce électronique et autres technologies modernes sur les méthodes traditionnelles de détermination de la source de revenus;

c) Troisièmement, quelles mesures concrètes pourraient prendre les pays en développement et les pays en transition pour contrer le danger que présente le commerce électronique pour leurs recettes fiscales? Si l'étude aboutit à la conclusion selon laquelle il faudrait revoir la notion d'établissement permanent telle qu'elle est définie dans le Modèle de convention de l'ONU, il faudrait qu'elle contienne une proposition, qui serait soumise au Groupe d'experts, concernant la formulation à adopter. L'étude devrait aussi indiquer les changements qui devraient être introduits dans la fiscalité des pays en développement et des pays en transition pour trouver une parade efficace face aux difficultés auxquelles on se heurte pour soumettre le commerce électronique à l'impôt dans le pays d'origine.

Rapport du Groupe d'experts sur les travaux de sa dixième réunion et ordre du jour provisoire de sa onzième réunion

48. Le Groupe d'experts a proposé d'inscrire les questions suivantes à l'ordre du jour provisoire de sa onzième réunion :

a) Révision et mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et du *Manuel relatif à la négociation de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*;

b) Prix de transfert;

c) Imposition du commerce électronique;

d) Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôt;

e) Instruments financiers nouveaux;

f) Médiation et arbitrage;

g) Protocole relatif aux procédures d'entraide;

h) Chalandage fiscal;

i) Financement du développement.

49. Le Conseil économique et social voudra peut-être prendre note du rapport du Groupe d'experts sur les travaux de sa dixième réunion et approuver la tenue, en 2003, de sa onzième réunion, au cours de laquelle il examinera les questions énumérées ci-dessus.