



**Groupe spécial d'experts de la coopération
internationale en matière fiscale****Neuvième réunion**

New York, 3-7 mai 1999

Projet de rapport**Table des matières**

	<i>Paragraphe</i>	<i>Page</i>
I. Ouverture de la neuvième réunion	1-2	2
II. Élection du Bureau	3	2
III. Adoption de l'ordre du jour	4	2
IV. Échange d'informations	5-13	2
V. Prix de transfert	14-20	4

I. Ouverture de la neuvième réunion

1. La neuvième réunion du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a été ouverte au nom du Secrétaire général adjoint aux affaires économiques et sociales, par le Directeur de la Division de l'économie et de l'administration publiques, au Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies. Il a noté que la contribution du Groupe de coordination avait facilité 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. La fiscalité était un aspect important du développement économique et elle figurait en bonne place dans l'examen, par les Nations Unies, des questions sociales et économiques. L'Assemblée générale, en 2000, ferait le bilan de l'application des recommandations formulées au Sommet mondial pour le développement social, et à cette occasion, on examinerait les progrès récemment accomplis sur des questions de fiscalité internationale et de coopération internationale en matière fiscale. Le Directeur de la Division a également loué les travaux accomplis par le Groupe de coordination lors de ses deux réunions à New York en décembre 1998 et à Amsterdam en mars 1999. Il a également évoqué les incidences de la mondialisation sur la politique fiscale et la concurrence fiscale inévitable auxquelles ces incidences pourraient donner lieu. Il a évoqué le projet Tobin d'impôt sur les transactions en devises, y voyant une source possible de recettes importantes et fait observer que le Groupe d'experts pourrait souhaiter examiner la question des incidences d'un allègement de la fiscalité sur la croissance économique des pays en développement et des pays à économie en transition.

2. Le Secrétaire du Groupe d'experts a évoqué le consensus auquel le Groupe de coordination était parvenu au sujet des amendements qui pourraient être apportés aux articles du Modèle de convention et les modifications à apporter au commentaire du Modèle de convention. Il était proposé de publier le Modèle de convention sur feuilles volantes afin de faciliter l'insertion ou la suppression de dispositions en fonction des besoins de la situation. Il a mentionné certaines modifications importantes à apporter au libellé des articles 5, 9 et 14. Il a souligné que le deuxième point de l'ordre du jour portait sur les prix de transfert, qui créaient une base artificielle pour la détermination des bénéfices imposables, ce qui introduisait des distorsions faussant la logique du marché. Il fallait donc que l'Organisation des Nations Unies et d'autres organisations multilatérales comme l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) adoptent le principe d'un consensus à ce sujet et offrent des lignes directrices et même des stratégies pour venir à bout de

ces pratiques. S'agissant du troisième point de fond de l'ordre du jour : «Échange d'informations», il a fait observer que les administrations fiscales ne pouvaient plus se contenter des renseignements qu'elles pouvaient se procurer sur le territoire de leur pays pour lutter contre l'évasion fiscale. Pour résoudre les problèmes posés par les paradis fiscaux, il était nécessaire de faciliter l'accès à l'information fiscale par des conventions fiscales bilatérales comportant des dispositions relatives à l'échange de renseignements fiscaux, ou par des accords internationaux distincts sur cet échange de renseignements.

II. Élection du Bureau

3. Le Groupe d'experts a élu M. Antonio Hugo Figueroa (Argentine) Président et M. Hillel Skurnik (Finlande) Rapporteur. M. Abdel Hamid Bouab a rempli la fonction de Secrétaire et était aidé à cette fin par M. Suresh Shende; M. Paul Mc Daniels a offert ses conseils en qualité d'expert.

III. Adoption de l'ordre du jour

4. Le Groupe d'experts a adopté l'ordre du jour de fond suivant pour sa neuvième réunion :

1. 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.
2. Prix de transfert.
3. Échange d'informations.
4. Questions diverses.
5. Dispositions à prendre pour la dixième réunion.

IV. Échange d'informations

5. Deux participants ont présenté des communications sur la question de l'échange d'informations, ce qui a lancé le débat sur la question. Le premier participant a fait observer que l'échange d'informations, ayant des incidences sur l'application des traités, était une question pertinente à divers égards pour les États Membres des Nations Unies. Des études économiques, juridiques et anthropologiques de la question ont été effectuées. Dans l'État de Californie, des études sont

en cours sur les lacunes des techniques qui permettraient de déterminer la structure de la propriété des entreprises et sur les moyens qui sont employés pour éviter de notifier correctement l'imputation des revenus. Une nouvelle méthode a été élaborée pour utiliser des bases de données afin de déterminer la structure de la propriété des entreprises pour ventiler les revenus. L'échange d'informations fiscales est un aspect authentique de la notion d'échange d'informations. La charge fiscale n'intervient pas de façon significative dans les calculs qui déterminent les choix des entreprises quand les disparités sont reconnues. La technologie a un rôle important à jouer dans l'échange d'informations et peut de ce fait offrir des solutions pratiques.

6. Un autre participant a fait observer que l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies, qui est relatif à l'échange de renseignements fiscaux établissait la base légale de l'accès à ceux-ci. L'échange d'informations est un moyen approprié de lutter contre la fraude fiscale. Le Modèle de convention était de nature à intensifier la coopération entre les administrations des pays signataires des conventions. D'abord, l'expansion de l'économie internationale se traduisait par un recours plus fréquent aux conventions fiscales qui ont établi ou renforcé des mécanismes de contrôle afin d'assurer une répartition équitable des contributions fiscales entre tous les contribuables. Cela avait aidé à limiter le phénomène de la recherche de la convention fiscale la plus avantageuse. Deuxièmement, les nouvelles possibilités offertes par l'exploitation de la concurrence ruineuse que se font les États en matière fiscale ont encore été aggravées par l'absence de volonté politique à ce sujet. Il faut compter aussi avec les restrictions qui pèsent sur l'échange d'informations en raison de l'idée que se fait chaque pays de sa souveraineté en matière fiscale et de l'absence d'intérêt pour la divulgation réciproque d'informations fiscales. Le refus délibéré d'offrir à d'autres États des voies de droit ou l'absence de mesures positives allant dans le même sens, afin d'assurer l'échange d'informations fiscales, ne sont guère propices à une rationalisation des mouvements de capitaux internationaux.

7. Le représentant de l'OCDE a relaté les efforts récemment faits par son organisation sur la question de la compétition fiscale ruineuse pour les États et a souligné le rôle que pourraient jouer à ce sujet des procédures efficaces d'échange d'informations. Cette compétition était un problème mondial qui appelait une coopération multilatérale. Le rapport de l'OCDE portait principalement sur les questions soulevées par le secteur des services financiers étant donné que les entreprises de ce secteur pouvaient facilement transférer des profits vers des pays où la fiscalité était légère sans avoir à modifier la localisation de leurs activités réelles. Le projet de l'OCDE consistait à déterminer quels pays se livraient à cette

surenchère fiscale ruineuse, en particulier quand des opérations de blanchiment d'argent sale étaient en jeu. Mais l'objectif premier du projet était d'obtenir la coopération des États de façon que les paradis fiscaux puissent se doter des attributs effectifs de la souveraineté fiscale par des systèmes qui ne soient pas fondés uniquement sur les pratiques du secret bancaire, en l'absence de toute fiscalité ou avec une fiscalité très légère. On a souligné que le projet de l'OCDE n'avait pas pour but de fixer des taux d'imposition minimaux acceptables non plus que d'harmoniser la fiscalité entre pays. Les facteurs retenus par l'OCDE pour déterminer quels pays risquaient de s'engager dans la voie d'une surenchère fiscale ruineuse ont été passés en revue et il fallait les examiner tous, et non uniquement un seul. Le processus et le calendrier de l'action qu'allaient entreprendre les pays de l'OCDE pour éliminer les régimes fiscaux néfastes avaient été examinés. L'OCDE souhaitait aussi recueillir les vues des pays non membres à cette occasion.

8. Un membre représentant un pays en développement a déclaré que le problème de fond était l'absence de structures administratives et juridiques permettant l'échange de renseignements fiscaux. Il a déclaré que le moment était venu d'appliquer la disposition visée à la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 26, qui traitait des conditions, méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet de l'échange de renseignements fiscaux. Il a souligné qu'il fallait créer une organisation centrale qui serait chargée d'élaborer des procédures d'échange de renseignements fiscaux et a souhaité que les restrictions énoncées au paragraphe 2 de l'article 26 soient libéralisées. Un autre membre, cependant, a mis en garde contre toute modification de cette disposition car les sociétés multinationales considéraient ces restrictions comme une importante protection, en particulier s'agissant de la confidentialité.

9. Certains membres ont affirmé que les pays en développement avaient des raisons légitimes de ne pas approuver les articles du traité relatif à l'échange de renseignements. En particulier, le libellé actuel présumait l'égalité des ressources des pays en développement et des pays développés, ce qui n'était manifestement pas le cas. On a fait observer que l'évasion fiscale était nocive aussi bien pour les pays en développement que pour les pays développés. Un représentant de l'OCDE a constaté de même que les paradis fiscaux étaient nocifs pour tous les pays. Un autre membre a en outre fait remarquer que la question du secret bancaire devait être saisie dans un continuum. Chaque pays avait défini ses propres règles en fait de secret bancaire. Mais ils ne pouvaient faire fonctionner efficacement leur système fiscal s'ils n'avaient pas un accès même partiel à la comptabilité des banques.

10. Plusieurs participants ont montré combien il était important d'utiliser des techniques de pointe pour rendre l'échange de renseignements fiscaux plus efficace. Mais un membre originaire d'un pays développé a fait observer que dans son pays, les fonctionnaires du fisc ne connaissaient pas même l'existence de cet échange de renseignements. Un membre originaire d'un pays en développement a exhorté les pays de l'OCDE à mettre au point des techniques efficaces d'échange de renseignements fiscaux puis à les faire connaître aux pays en développement.

11. Un membre originaire d'un pays développé a fait observer que, dans les conventions fiscales bilatérales, les articles relatifs à l'échange de renseignements fiscaux n'avaient pas pour seule fonction la lutte contre la fraude; ces articles étaient nécessaires pour appliquer aux transactions internationales les règles fiscales du pays. Il a déclaré en outre que les articles de ces conventions qui portaient sur l'échange de renseignements fiscaux n'étaient pas en soi une solution aux problèmes posés par les paradis fiscaux, en particulier parce que les pays qui sont des paradis fiscaux ne concluent généralement pas de conventions fiscales.

12. Un observateur a posé la question de savoir si le Groupe de coordination avait examiné le problème de la collecte des impôts dans le contexte de l'échange de renseignements fiscaux. Un membre a déclaré que le Groupe de coordination avait examiné la question lors de son examen de l'article 25. Un représentant de l'OCDE a indiqué que l'OCDE s'attachait à élaborer une disposition d'un modèle de convention fiscale bilatérale prévoyant une assistance en matière de collecte de l'impôt.

13. Pour conclure, on peut dire que le processus de mondialisation de l'économie a rendu indispensables les dispositions relatives à l'échange de renseignements fiscaux. Mais il existait une disparité marquée entre l'aptitude des pays développés et des pays en développement à obtenir et à fournir l'information voulue par une partie à une convention fiscale. Les pays développés devraient fournir des renseignements et une assistance aux pays en développement pour leur permettre de s'acquitter, à un coût raisonnable, des procédures relatives à l'échange de renseignements fiscaux. Ces procédures devraient également aboutir à un contrôle efficace des formes ruineuses de la concurrence fiscale.

V. Prix de transfert

14. Dès les premiers débats consacrés à la question des prix de transfert, il est apparu qu'elle implique nécessairement, pour les pays en développement, qu'ils dispensent aux fonctionnaires de leurs administrations fiscales une formation spéciale sur les méthodes et techniques des prix de transfert, et améliorent la collecte de l'impôt auprès des entreprises multinationales, et qu'elle implique en outre, pour tous les pays, qu'ils mettent en place des procédures efficaces de règlement par voie amiable et d'échange de renseignements. On a par ailleurs soulevé la question de savoir s'il y aurait lieu d'instaurer un cadre international destiné à faciliter l'arbitrage des différends relatifs aux prix de transfert¹.

15. Le Groupe est parvenu à un accord sur l'importance primordiale que présentait la formation des fonctionnaires de l'administration fiscale aux méthodes et approches de règlement des problèmes des prix de transfert. Première étape de ce processus, un atelier organisé sous les auspices de l'ONU, en association avec le Bureau international de documentation fiscale, s'est tenu à Amsterdam en mars 1999 et a été couronné de succès.

16. Un représentant de l'OCDE a passé en revue les aspects récents de la question des prix de transfert dans les pays de l'OCDE, il a suivi notamment l'application des directives de l'OCDE par les États Membres, étudié l'application de ces directives aux situations des établissements permanents, publié des directives concernant les «Accords de prix préalables» et étudié le problème de l'inclusion de procédures de règlement des différends dans les conventions fiscales. Les directives de l'OCDE concernant les prix de transfert ont été étoffées par des exemples qui montrent comment elles devraient être appliquées, notamment en ce qui concerne les méthodes d'imputation respective des bénéfices et les biens incorporels. Un glossaire des termes correspondants a été établi.

17. L'application des «Accords de prix préalables» et l'expérience acquise en la matière ont fait l'objet de discussions approfondies. Un observateur a signalé que son pays avait constaté que le processus des Accords de prix préalables était moins onéreux, plus rapide et entraînait moins de litiges à propos des prix de transfert que le processus de l'audit. On s'est généralement accordé à penser que des accords de prix préalables bilatéraux et multilatéraux sont la meilleure solution. Plusieurs participants se sont opposés à la solution des accords unilatéraux. Certains participants ont toutefois fait savoir que ces accords s'étaient avérés, à l'expérience, avantageux notamment quand il s'agit d'établir une base de procédure d'accord par voie amiable.

18. Il a été noté que le Groupe est parvenu à un accord général sur les méthodes de base que les pays doivent appliquer pour déterminer des prix de transfert appropriés. On a toutefois noté que certains pays ont recours au transfert par une entreprise à une autre de ses possibilités inutilisables de déductions fiscales («safe harbours»). Certes, une telle solution permet des simplifications, mais on a par ailleurs signalé qu'elle risque de manquer au principe d'indépendance mutuelle des parties et qu'elle peut en outre aboutir à une double imposition et donner lieu à des arbitrages fiscaux. L'OCDE a recommandé à ses pays membres de ne pas recourir aux «safe harbours».

19. Un membre du Groupe a déclaré que la question des prix de transfert était très importante tant pour les pays en développement que pour les pays développés. À son avis, le Groupe devrait approuver la mise en place d'une structure d'arbitrage concernant les différends en matière de prix de transfert. Cette création serait d'un grand secours pour les pays en développement. Certains participants ont observé que puisque l'Union européenne avait une convention relative à l'arbitrage et que quelques conventions fiscales prévoyaient des dispositions concernant l'arbitrage, il serait souhaitable d'attendre que l'on ait acquis davantage d'expérience dans le cadre de ces instruments. D'autres participants ont souligné qu'une procédure d'arbitrage ne saurait se subsister à la formation d'experts sur la question des prix de transfert. Il a été clairement signifié que la procédure d'arbitrage proposée ne devait en aucun cas se substituer à la formation d'experts ou aux procédures par voie amiable; elle ne devait être appliquée qu'en dernier ressort pour résoudre les différends en matière de prix de transfert. On s'est généralement accordé à penser que si des procédures d'arbitrage étaient adoptées, elles devraient être le résultat d'accords multinationaux, éventuellement conclus sur une base régionale. Un membre du Groupe a souligné qu'il était nécessaire de mettre au point des procédures susceptibles d'aboutir à un règlement rapide des différends en matière de prix de transfert.

20. En bref, les membres ont convenu que la formation des fonctionnaires des administrations fiscales des pays en développement aux méthodes et procédures des prix de transfert est d'une importance capitale et que cette question doit être suivie par l'Organisation des Nations Unies. En outre, il faudrait, pour aider les pays en développement à traiter efficacement les problèmes en la matière, que soit instauré, sous les auspices de l'Organisation des Nations Unies, un cadre qui mettrait au point un mécanisme de règlement des différends par voie arbitrale. En cas de procédure amiable, l'arbitrage devrait être considéré comme une mesure prise en dernier ressort. Un organisme de cette nature

pourrait constituer un corps d'arbitres et d'experts divers chargés d'aider les pays en développement à soumettre leurs problèmes aux arbitres. Un tel arrangement sur le plan de la procédure est de nature à accélérer le règlement de différends concernant les prix de transfert.

Note

- ¹ Ces questions sont examinées en détail dans *Coopération internationale en matière fiscale* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.98.XVI.1), première partie, chap. IV, et deuxième partie, document intitulé «The taxation of international income in developing countries».