



Conseil économique et social

Distr. générale
21 août 2007
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Troisième session

Genève, 29 octobre-2 novembre 2007

Projet de commentaire de l'article 26 (version proposée en 2007) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Projet de commentaire des paragraphes 4 à 7 et inventaire des mécanismes d'échange, établis par le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de la question de l'échange de renseignements*

Résumé

On trouvera ci-après le projet de commentaire des paragraphes 4 à 7 de l'article 26 (version proposée en 2007) du Modèle de convention et l'inventaire des mécanismes d'échange. Le commentaire envisage les moyens d'éliminer différents obstacles à l'échange de renseignements. Le paragraphe 4 aborde la question de la suspension de la règle autorisant un État contractant à se soustraire à l'obligation de communiquer des renseignements s'il n'a pas d'intérêt national à ce faire. Le paragraphe 5 impose à l'État contractant l'obligation de communiquer les renseignements demandés en dépit des lois nationales en matière de secret, notamment celles applicables aux renseignements détenus par des banques et des fiduciaires. Le paragraphe 6 précise que l'État contractant est en droit de se voir communiquer des renseignements que les agissements motivant cette demande constituent une infraction pénale ou non. Le paragraphe 7 autorise les autorités compétentes à prendre les mesures voulues pour s'acquitter de l'obligation imposée à l'État contractant par le paragraphe 1.

* Le présent document n'a pas encore été soumis au Sous-Comité pour adoption en plénière. Toutes les observations formulées par les membres du Sous-Comité y sont reflétées. Les vues et opinions qui y sont exprimées sont celles des auteurs et ne reflètent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.



Les considérations générales et le projet de commentaire des paragraphes 1 à 3 de l'article 26 (version proposée en 2007) figurent dans le document E/C.18/2007/10.

Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
Considérations générales*		
Projet de commentaire des paragraphes 1 à 3 de l'article 26 (version proposée en 2007)*		
Projet de commentaire des paragraphes 4 à 7 de l'article 26 (version proposée en 2007).....	23–27	3
Inventaire des mécanismes d'échange.....	28–50	7

* Voir E/C.18/2007/10.

Projet de commentaire des paragraphes 4 à 7 de l'article 26 (version proposée en 2007)

Paragraphe 4

Suspension de la règle de l'intérêt fiscal national

23. Le paragraphe 4 a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies en 2007. Il est directement inspiré de la disposition identique qui a été ajoutée au Modèle de convention de l'OCDE en 2005. Le commentaire de l'OCDE concernant le paragraphe 4 de son modèle s'applique donc pleinement au paragraphe 4 de l'article 26. Pour l'OCDE, l'ajout de ce paragraphe avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.

23.1 En vertu du paragraphe 4, l'État requis doit utiliser les mesures dont il dispose en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant. Le terme « mesure de collecte de renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis, ce qui veut dire qu'il n'est pas nécessaire que les renseignements demandés présentent pour l'État requis un intérêt fiscal national pour que l'obligation de communiquer ces renseignements qu'impose le paragraphe 1 doive être honorée.

23.2 La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales, il ne peut communiquer que des renseignements qui présentent pour lui un intérêt fiscal.

23.3 Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

« 4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale. »

Paragraphe 5
Secret bancaire

24. Le paragraphe 5 a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies en 2007. Il s'inspire directement de la disposition similaire qui a été ajoutée au Modèle de convention de l'OCDE en 2005. Le commentaire de l'OCDE concernant le paragraphe 5 de son modèle s'applique donc pleinement au paragraphe 5 de l'article 26. Pour l'OCDE, l'ajout de ce paragraphe avait pour but de faciliter l'interprétation de l'article 26 et ne modifiait pas sensiblement les obligations qui étaient implicites dans la version précédente de l'article 26.

24.1 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété.

24.2 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un État requérant uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire en vertu de son droit positif. L'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

24.3 Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant la formation dans les entreprises, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

24.4 Le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

24.5 Certes, le paragraphe 5 limite la capacité qu'a un État requis d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété mais il n'élimine pas entièrement la protection offerte par le paragraphe 3. L'État requis peut encore refuser de communiquer les renseignements de ce type si son refus est fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire du détenteur des renseignements demandés ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété.

24.6 Le paragraphe 5 n'empêche pas nécessairement un État requis d'invoquer l'alinéa b) du paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou un autre représentant légal agréé et son client même si le premier intervient en tant qu'agent de ce dernier. Pour pouvoir bénéficier de la protection offerte par l'alinéa b) du paragraphe 3, un État requis doit toutefois prouver que la communication entre l'avocat ou le représentant légal agréé et son client satisfait à toutes les conditions imposées par ce paragraphe et notamment que la communication est préservée de toute divulgation en vertu de sa législation interne, que son refus est indépendant du statut du représentant légal agissant en qualité d'agent, de fiduciaire ou de mandataire, que les documents en question n'ont pas été remis au représentant légal pour éviter leur divulgation et que leur non-divulgation n'empêcherait pas un échange effectif de renseignements.

24.7 Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé pourront le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 5 :

« Aucune des dispositions de la phrase précédente n'empêche un État contractant de refuser d'obtenir ou de communiquer des informations qui trahiraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou représentant légal agréé dès lors que ces communications sont préservées de toute divulgation en application de l'alinéa b) du paragraphe 3 et si la protection revendiquée au titre de ce paragraphe est indépendante du statut du représentant légal en tant qu'agent, que fiduciaire ou que mandataire. »

25. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y;

b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de

déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A;

c) La banque A dans l'État A est soupçonnée d'avoir signé avec certains de ses déposants des lettres d'accord secrètes lui donnant l'ordre de verser les intérêts perçus sur leurs dépôts sur un compte d'une banque en régime extraterritorial avec laquelle elle n'a aucun lien. L'État B demande à l'État A de lui communiquer une copie de ces lettres d'accord secrètes. La banque A affirme que ces lettres sont des documents officiels protégés de toute divulgation par le secret des communications entre avocat et client. L'État A doit fournir les documents demandés.

Paragraphe 6

La condition de double incrimination

26. Le Modèle de convention des Nations Unies n'exige pas l'existence d'une activité constitutive d'infraction pénale dans l'un ou l'autre des États contractants pour que naisse l'obligation d'échanger des renseignements. Le paragraphe 6 de l'article 26 est destiné au premier chef à régler la question du petit nombre de conventions dans lesquelles une activité constitutive d'infraction pénale dans l'État requis est prescrite par la convention. Il est aussi destiné, à titre de précaution, à faire en sorte qu'un État requis ne puisse pas utiliser l'absence d'activité constitutive d'infraction pénale dans l'un ou l'autre des deux États pour se soustraire à son obligation d'échanger des renseignements en application de l'article 26. Certains États peuvent en conclure que le paragraphe 6 ne présente pas d'intérêt et n'a donc pas de raison d'être.

Paragraphe 7

27. La première phrase du paragraphe 7 est inspirée, à quelques modifications mineures près, de la dernière phrase du paragraphe 1 du Modèle de convention tel qu'il était libellé avant 2007. Les deux autres phrases ont été ajoutées en 2007. Le paragraphe 7 autorise expressément les autorités compétentes à prendre les mesures nécessaires pour assurer un échange effectif de renseignements. Il ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE, pas plus qu'une disposition équivalente. Le point de vue retenu dans le commentaire de l'OCDE est cette autorité est implicite à l'article 26.

27.1 La règle énoncée au paragraphe 7 permet l'échange de renseignements soit automatiquement, soit sur demande visant des cas précis, soit autrement. Le terme « autrement » renvoie aux échanges spontanés de renseignements qui sont obtenus par un État contractant et communiqués à l'autre État contractant sans que celui-ci en ait fait la demande et hors du cadre du programme établi d'échanges automatiques.

27.2 Pour assurer un échange effectif de renseignements, les autorités compétentes des États contractants doivent collaborer à la mise en place de systèmes d'échange notamment automatique de renseignements communiqués généralement sous forme électronique. Le paragraphe 7 ne se contente pas d'autoriser les autorités compétentes à ce faire mais leur en donne même l'obligation.

27.3 Certains des membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale se sont inquiétés du poids excessif que pourrait faire peser la demande de renseignements d'un pays développé sur les services fiscaux d'un pays

en développement. Pour remédier à ce problème, on a donc suggéré que l'État requérant dont la demande occasionnerait des frais exceptionnels prenne ceux-ci à sa charge. Le seuil à partir duquel le coût de la communication d'un renseignement serait jugé exceptionnel ne correspondrait pas à un montant fixe mais serait proportionnel au budget dont disposent les services fiscaux du pays requis. En effet, une demande d'un coût relativement mineur pourrait représenter une charge exceptionnelle pour un service fiscal dont les ressources seraient très limitées alors qu'une demande d'un coût élevé en termes absolus pourrait ne pas être exceptionnelle pour un service généreusement doté.

27.4 Les pays préoccupés par la charge importante que pourraient avoir à supporter les pays en développement pourront juger bon de faire figurer la phrase suivante à la fin du paragraphe 7 :

« Les coûts exceptionnels qu'entraînerait la communication des renseignements sont à la charge de la partie contractante qui les demande. Les autorités compétentes des parties contractantes se consultent au préalable si la communication des renseignements faisant l'objet d'une demande déterminée paraît devoir entraîner des coûts exceptionnels. »

Inventaire des mécanismes d'échange

1. Communication d'office des renseignements

28. Une méthode d'échange de renseignements pratiquée est celle de la communication d'office ou automatique entre deux États contractants. L'expression « pays expéditeur » désigne le pays qui communique les renseignements et l'expression « pays destinataire » le pays qui reçoit les renseignements. On trouvera ci-après diverses considérations dont devraient tenir compte les autorités compétentes pour élaborer les modalités d'échange de renseignements d'office. Il convient d'ailleurs de garder à l'esprit que certains pays qui ne sont pas désireux de recevoir des renseignements communiqués d'office (ou qui ne sont pas en mesure de les recevoir parce que les pays expéditeurs ne les recueillent pas systématiquement) souhaiteront peut-être obtenir des renseignements du même ordre en vertu d'une demande expresse. De ce fait, les types de renseignements visés à la présente section sont à considérer comme pouvant être inclus plus loin dans la section 2 « Communication sur demande expresse ».

Renseignements à communiquer

29. *Sources régulières de revenus.* Les renseignements qu'il y aurait lieu de communiquer ou d'échanger d'office pourraient inclure les mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses (y compris les traitements et salaires, les honoraires et les commissions), les redevances, les loyers et autres éléments éventuels de revenu qui font l'objet d'importants courants de paiements entre les deux pays. Il faut cependant reconnaître qu'à l'heure actuelle la plupart des pays ne sont pas en mesure de communiquer d'office des renseignements de cet ordre, que leurs procédures de perception ne leur permettent pas de recueillir.

30. *Opérations dans lesquelles le contribuable intervient activement.* La portée des renseignements échangés d'office peut s'étendre à certaines opérations importantes impliquant une intervention du contribuable :

- a) Opérations visées directement par la Convention :
 - i) Demandes de remboursement de l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire;
 - ii) Demandes d'exonération ou de dégrèvement concernant l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire;
- b) Opérations se rapportant à des aspects particuliers de la législation fiscale du pays expéditeur : revenus obtenus par des résidents du pays destinataire et exonérés d'impôts, en tout ou en partie, en vertu de dispositions spéciales de la législation fiscale du pays expéditeur;
- c) Transactions liées à l'activité de résidents du pays destinataire dans le pays expéditeur :
 - i) Ouverture ou fermeture d'une succursale, d'un bureau, etc.;
 - ii) Constitution ou dissolution d'une société;
 - iii) Création ou suppression d'un trust;
 - iv) Ouverture ou clôture de comptes bancaires;
 - v) Acquisition de biens par voie d'héritage, de legs ou de don;
 - vi) Actions accessoires en matière de successions;
- d) Renseignements de caractère général :
 - i) Législation fiscale, procédures administratives, etc., du pays expéditeur;
 - ii) Modifications des mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, en particulier celles qui ont des incidences sur l'application de la convention fiscale, y compris les interprétations de l'administration et les décisions des tribunaux se rapportant aux dispositions énoncées dans la Convention et les pratiques administratives ou faits nouveaux ayant des répercussions sur l'application de la Convention;
 - iii) Activités ayant des incidences sur l'application de la Convention ou visant à en éluder les dispositions, notamment l'utilisation par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire de nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales;
 - iv) Activités ayant des répercussions sur le système fiscal du pays destinataire, y compris les nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales utilisés par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire et ayant des incidences importantes sur le système fiscal du pays destinataire.

Aspects opérationnels généraux de la question

31. Il conviendrait que les autorités compétentes prennent en considération un certain nombre d'éléments susceptibles de modifier le fonctionnement du système

de l'échange d'office et d'influer notamment sur son efficacité. Dans cet ordre d'idées :

a) Les pays qui préfèrent recevoir des renseignements sur demande expresse plutôt que d'office ne doivent pas omettre de prendre en considération les catégories de renseignements visées à la section relative à la communication de renseignements d'office;

b) Un seuil minimal pourrait être fixé de façon à éliminer des renseignements d'importance mineure;

c) On pourrait étaler sur un cycle de plusieurs années les échanges d'office concernant les divers éléments de revenu. Par exemple, telle année, on ne communiquerait que les renseignements concernant les dividendes puis, l'année suivante, les renseignements concernant les intérêts, etc.;

d) Il n'est pas nécessaire que les renseignements échangés d'office soient strictement identiques sur tous les points. Il se pourrait que le pays A souhaite obtenir des renseignements portant sur certaines questions seulement, quant au pays B, il souhaitera peut-être obtenir des renseignements sur des questions différentes. Il serait inutile pour l'un comme pour l'autre de recevoir des renseignements qu'il jugerait sans intérêt. Dans le même ordre d'idées, aucun des deux pays ne devrait refuser de communiquer des renseignements portant sur certaines questions pour la simple raison qu'il ne souhaite pas obtenir de renseignements sur ces mêmes questions;

e) Si les échanges de renseignements portant sur les éléments de revenu ne permettent pas toujours de déterminer le montant des revenus soustraits à l'impôt, on peut toutefois, par ce biais, obtenir des indications quant à la mesure dans laquelle les capitaux ou autres avoirs générateurs de revenus échappent à l'impôt;

f) On devrait régler la question de savoir si les renseignements concernant les éléments de revenu doivent porter uniquement sur le bénéficiaire ou également sur le payeur;

g) Il faudrait prévoir si les renseignements communiqués doivent porter uniquement sur les résidents du pays destinataire ou viser également les personnes qui y sont domiciliées ou les ressortissants du pays en question, ou être limités à l'une de ces catégories de personnes;

h) Il faudrait déterminer le degré de détail des renseignements à communiquer : par exemple, nom du contribuable ou du bénéficiaire, profession, adresse, etc.;

i) La forme et la langue dans lesquelles les renseignements doivent être fournis constituent d'autres facteurs à envisager.

Facteurs devant être pris en considération par le pays expéditeur

32. Le pays expéditeur voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à communiquer d'office les renseignements voulus. Cet examen devrait normalement conduire à une sélection plus rigoureuse des renseignements qui seront communiqués d'office plutôt qu'à une décision de ne pas communiquer des renseignements ayant une utilité pratique.

33. Parmi les facteurs dont il conviendra de tenir compte, on peut citer l'aptitude de l'administration du pays expéditeur à recueillir les renseignements en question. Cette aptitude dépend de la plus ou moins grande efficacité des procédures administratives du pays considéré, du fait qu'il utilise ou non la technique de la retenue à la source et les renseignements que les payeurs et d'autres personnes ont fournis dans leurs déclarations, ainsi que du coût total de la recherche des renseignements considérés.

Facteurs devant être pris en considération par le pays destinataire

34. Le pays destinataire voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à tirer parti des renseignements qui pourraient lui être communiqués par le mécanisme de l'échange d'office, par exemple les moyens administratifs dont il dispose pour utiliser dans la pratique courante les renseignements obtenus et pour établir les rapprochements voulus concernant la situation de ses propres contribuables soit dans tous les cas, soit dans une mesure suffisante pour justifier que ces renseignements lui soient communiqués d'office.

2. Communication sur demande expresse

35. Une méthode d'échange de renseignements couramment pratiquée consiste, pour l'un des États contractants, à adresser à un autre État contractant une demande expresse de renseignements. Les renseignements demandés peuvent se rapporter à un contribuable déterminé ou à certains aspects de sa situation ou à tel ou tel type de transactions ou d'activités ou à des questions d'ordre plus général. On trouvera ci-après diverses considérations dont pourraient tenir compte les autorités compétentes pour mettre au point les modalités d'échange de renseignements sur demande expresse.

Renseignements à communiquer

36. *Catégories déterminées de contribuables.* Les renseignements qu'un pays donné pourra souhaiter obtenir en ce qui concerne tel ou tel de ses contribuables ne peuvent être déterminés par avance; ces renseignements varieront en fonction de la situation du contribuable au regard du système fiscal du pays qui adresse la demande ainsi qu'en fonction des intérêts ou des activités du contribuable dans le pays auquel la demande est adressée. Il ne semble guère nécessaire ou utile d'énumérer par avance quels sont les renseignements qui pourraient être échangés sur demande expresse. Les conditions dans lesquelles il sera prévu de communiquer ces renseignements devraient donc être d'application très souple quant à la nature et à l'étendue desdits renseignements, sous réserve des restrictions d'ordre général qui seront exposées ci-après.

37. Les demandes expresses de renseignements peuvent avoir des motifs divers. Il peut s'agir notamment :

a) Des renseignements nécessaires pour établir l'assiette de l'impôt d'un contribuable dans le pays destinataire lorsque, par exemple, l'impôt est calculé sur le revenu ou les avoirs mondiaux; le mode de détention, dans le pays expéditeur, des titres d'une société constituée dans le pays destinataire; le montant ou la nature des dépenses engagées sur le territoire du pays expéditeur, ou encore le domicile fiscal de telle personne physique ou de telle société;

b) Des renseignements nécessaires pour vérifier l'exactitude de la déclaration de revenus adressée par le contribuable au fisc du pays destinataire ou pour déterminer la validité des arguments ou des éléments de preuve avancés par le contribuable en confirmation de sa déclaration, au cas où cette déclaration est considérée comme suspecte ou a donné lieu à une enquête;

c) Des renseignements nécessaires pour déterminer le montant véritable de l'impôt dont est redevable un contribuable dans le pays destinataire lorsqu'il est manifeste qu'il a souscrit une déclaration erronée.

38. *Catégories déterminées de transactions ou d'activités.* Les renseignements susceptibles d'être communiqués sur demande expresse peuvent porter non seulement sur des catégories déterminées de contribuables, mais également sur des catégories déterminées de transactions ou d'activités. Il peut s'agir, par exemple :

a) De renseignements sur le niveau des prix, des coûts, des commissions, etc., dans le pays expéditeur, dont l'administration fiscale du pays destinataire a besoin pour déterminer l'assiette de l'impôt dans une situation déterminée ou pour mettre au point des méthodes d'enquête dans les cas où elle soupçonne certains contribuables d'avoir sous-facturé des produits exportés ou d'avoir surfacturé des produits importés, d'avoir perçu des commissions sur des transactions internationales, etc.;

b) De renseignements concernant les méthodes selon lesquelles certaines catégories de transactions ou d'activités sont habituellement conduites sur le territoire du pays expéditeur;

c) De renseignements indiquant si une activité déterminée est pratiquée dans le pays expéditeur, dans les cas où une telle activité est susceptible d'avoir des répercussions sur la situation des contribuables ou sur le montant de la matière imposable dans le pays destinataire.

39. *Relations économiques entre les États contractants.* La demande expresse de renseignements peut porter sur certaines relations économiques existant entre les pays et susceptibles de servir de points de repère pour mesurer l'efficacité des activités de l'administration fiscale du pays demandeur, par exemple :

a) Volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire;

b) Volume des importations du pays expéditeur en provenance du pays destinataire;

c) Noms des établissements bancaires qui traitent dans le pays expéditeur, avec des filiales, succursales, etc., créées par des résidents du pays destinataire.

Il convient de noter que les renseignements de cet ordre, comme le volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire, ne seront sans doute pas considérés comme secrets par les autorités fiscales du pays expéditeur et qu'ils pourront donc, en règle générale, être communiqués au pays destinataire conformément aux dispositions de l'article 26.

Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse

40. Les autorités compétentes devraient mettre au point des règles applicables aux demandes de renseignements soumises par le pays destinataire et aux conditions

dans lesquelles le pays sollicité devrait faire droit à ces demandes. Ces règles devraient avoir pour objet de faciliter l'élaboration de procédures systématiques d'échange constituant un ensemble efficace et cohérent. De telles règles pourraient être d'application générale, en ce sens qu'il s'agirait d'élaborer des critères ou des principes directeurs régissant les procédures de communication de renseignements sur demande expresse, mais elles devraient également être conçues de façon à permettre aux autorités compétentes de se concerter lorsque se produiraient des situations particulières qui, de l'avis du pays demandeur ou du pays requis, nécessiteraient l'application de mesures spéciales. Les règles devraient porter sur les questions suivantes :

a) Le niveau de précision qu'il y aurait lieu de spécifier dans les demandes, la forme sous laquelle ces demandes devraient être établies et la langue dans laquelle la demande et la réponse devraient être rédigées;

b) La mesure dans laquelle le pays qui sollicite les renseignements devrait avoir utilisé ou épuisé ses propres moyens administratifs d'enquête avant de soumettre une demande expresse; on peut penser que le pays destinataire doit chercher honnêtement à recueillir les renseignements par ses propres moyens avant de recourir à la procédure de demande expresse;

c) Les conditions susceptibles d'influer sur la nature et la portée des renseignements que le pays expéditeur communiquera. Il conviendrait notamment d'envisager la question de la communication par le pays expéditeur de preuves documentaires lorsque le pays destinataire en a besoin à des fins judiciaires ou autres, y compris la question de l'authentification des documents.

3. Communication facultative de renseignements sur l'initiative du pays expéditeur

41. Les autorités compétentes devraient décider si, indépendamment du système d'échange de renseignements d'office ou sur demande expresse en vertu duquel un pays communique automatiquement certains renseignements ou fait systématiquement droit aux demandes adressées par son partenaire, elles jugent souhaitable d'instaurer un mécanisme de communication de renseignements à la discrétion du pays expéditeur. Le cas pourrait se produire lorsque, au cours de ses propres activités, l'administration fiscale d'un pays aurait recueilli des renseignements dont elle estime qu'ils pourraient intéresser le pays destinataire. Ces renseignements pourraient porter sur certains aspects de la situation d'un contribuable donné, dans la mesure où cette situation aurait des répercussions sur le montant de l'impôt que ce contribuable ou d'autres contribuables devraient acquitter dans le pays destinataire. Ou bien encore, les renseignements pourraient porter sur un ensemble de transactions ou d'activités de divers contribuables ou de diverses catégories de contribuables dans l'un ou l'autre pays, ensemble qui serait susceptible de modifier le calcul de l'impôt dans le pays destinataire ou d'intéresser l'administration fiscale du pays en question du point de vue soit de sa législation interne, soit des dispositions prévues dans la convention fiscale.

42. Les autorités compétentes devront déterminer si, conformément aux critères applicables à l'échange de renseignements qui auront été élaborés comme suite à la convention fiscale, le pays expéditeur est ou non tenu d'instaurer un ensemble de règles ayant pour objet de définir les circonstances dans lesquelles il conviendra de communiquer ces renseignements; dans quelle mesure cette décision doit être

laissée à l'entière appréciation du pays expéditeur ou encore s'il existe des cas où ce dernier n'aura pas même besoin d'envisager la question. Même si les autorités compétentes décident que le pays expéditeur est tenu d'instaurer un mécanisme de ce type, c'est selon toute vraisemblance au pays expéditeur qu'il appartiendra de décider de façon discrétionnaire à quel moment les conditions dans lesquelles doit jouer le mécanisme ont été effectivement remplies.

4. Utilisation des renseignements obtenus

43. Les autorités compétentes devront définir les conditions dans lesquelles le pays destinataire sera habilité à utiliser les renseignements obtenus. Les décisions arrêtées en la matière dépendront fondamentalement des dispositions conventionnelles énoncées à l'article 26. Aux termes du principe directeur, l'utilisation des renseignements est essentiellement régie par les dispositions législatives internes applicables à la divulgation des renseignements fiscaux ou par d'autres « clauses de sauvegarde » intéressant les renseignements de cette nature. Il pourra donc se faire que la portée des renseignements pouvant être divulgués ou les restrictions imposées à la divulgation de certains renseignements varient d'un pays à l'autre. Toutefois, on ne doit pas conclure pour autant que cet état de choses constitue un obstacle ou exclut les échanges de renseignements qui seraient autorisés en l'absence de ces restrictions si les pays intéressés sont convaincus qu'il en va ainsi en vertu de l'article 26, sous la forme dans laquelle ils l'ont inclus dans leur convention.

Destinataires des renseignements obtenus par voie d'échange

44. Les autorités compétentes devront indiquer, soit expressément, soit par référence aux règles applicables en la matière dans le pays destinataire, qui sera habilité à prendre connaissance des renseignements dans le pays destinataire. En vertu de l'article 26, les renseignements pourraient être divulgués, par exemple :

- a) Aux agents du fisc chargés du recouvrement des impôts faisant l'objet de la Convention;
- b) Aux agents de l'État chargés de faire appliquer la réglementation relative à ces impôts ou d'en poursuivre l'exécution devant les tribunaux;
- c) Aux tribunaux administratifs dont la compétence s'étend auxdits impôts;
- d) Aux tribunaux judiciaires dont la compétence s'étend auxdits impôts;
- e) Au cours de débats judiciaires ouverts au public ou dans le contexte de jugements où ils seront accessibles au public si on l'estime approprié;
- f) À l'autorité compétente d'un autre pays (voir plus loin, sect. 5, « Consultations entre plusieurs autorités compétentes »).

Forme sous laquelle seront communiqués les renseignements

45. Suivant que la divulgation sera plus ou moins large, il faudra peut-être modifier la forme sous laquelle les renseignements seront communiqués au pays destinataire pour qu'ils lui soient utiles. Ainsi, si les renseignements peuvent être utilisés par les tribunaux judiciaires, et s'ils doivent à cette fin se présenter sous une forme déterminée, les autorités compétentes devront s'efforcer de mettre au point un mécanisme de communication qui réponde à cette exigence (voir aussi les

observations sur les preuves documentaires, section intitulée plus haut « Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse »).

5. Consultations entre plusieurs autorités compétentes

46. Il se peut que certains pays souhaitent étudier les modalités d'application élaborées par les autorités compétentes pour mettre au point un mécanisme de consultation ne mettant pas en présence uniquement les deux autorités compétentes visées par une convention fiscale déterminée. Par exemple, si les pays A, B et C sont liés par un réseau de conventions fiscales, les autorités compétentes de ces mêmes pays voudront peut-être tenir des consultations communes. Cela serait peut-être jugé souhaitable soit lorsque les trois pays en question sont liés les uns aux autres, c'est-à-dire, par exemple, lorsque des conventions ont été conclues entre A et B, A et C et B et C, soit lorsque l'un des trois pays ne constitue qu'un simple maillon de la chaîne, c'est-à-dire, par exemple, lorsque des conventions ont été conclues entre A et B et B et C, mais non pas entre A et C. Les pays souhaitant que leurs autorités compétentes procèdent à ces consultations doivent prévoir la base juridique voulue en ajoutant dans leur convention l'autorisation nécessaire. Certains pays estimeront peut-être que l'article 26 permet ce genre de consultation lorsque les trois pays sont directement liés par des conventions bilatérales. Toutefois, il en va différemment lorsqu'un maillon manque à la chaîne, comme c'est le cas dans le deuxième exemple mentionné ci-dessus. En pareil cas, il serait nécessaire d'ajouter une disposition autorisant l'autorité compétente du pays B à communiquer les renseignements qu'elle a reçus du pays A à l'autorité compétente du pays C. Cette disposition pourrait être assortie d'une clause de sauvegarde stipulant que l'autorité compétente du pays A doit consentir à ce que l'autorité du pays B prenne pareille initiative. Il y a lieu de supposer qu'elle ne le fera que si elle est satisfaite des dispositions qui figurent dans la convention entre B et C au sujet de la protection du secret.

6. Aspects généraux

47. Il existe divers facteurs d'ordre général qui influent sur les modalités d'échange de renseignements et dont les autorités compétentes devront tenir compte soit lorsqu'elles décideront de la façon dont elles entendent elles-mêmes procéder effectivement à l'échange de renseignements, soit lorsqu'elles étudieront l'incidence de ces facteurs sur l'ensemble du processus d'échange lui-même. Ces facteurs généraux sont détaillés ci-après.

Facteurs influant sur les modalités d'application du système d'échange de renseignements

48. Ces facteurs sont notamment les suivants :

a) Les autorités compétentes devront déterminer les voies par lesquelles seront échangées les diverses catégories de renseignements. Une possibilité que l'on pourrait prévoir serait d'autoriser un fonctionnaire d'un pays à se rendre en personne dans l'autre pays pour y recueillir les renseignements auprès de l'autorité compétente et en discuter sur place, de façon à accélérer le processus d'échange de renseignements;

b) Certains pays pourraient juger utile et approprié que l'un d'eux détache des représentants de sa propre administration fiscale dans l'autre État contractant. Il

est à présumer qu'un tel arrangement devrait faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition conventionnelle ou d'une entente spéciale qui définirait les conditions régissant la présence desdits représentants ainsi que leurs attributions, indépendamment de l'article relatif à l'échange de renseignements dans la convention de double imposition envisagée (encore que, si le droit interne des deux pays le permet, cet article puisse couvrir le point). À cet égard, il convient de noter qu'il ne serait sans doute pas nécessaire que le système joue dans les deux sens, c'est-à-dire que le pays A devrait pouvoir envoyer des représentants dans le pays B sans que la réciproque soit vraie, si cet arrangement était jugé utile par le pays A, mais non par le pays B. S'il y a effectivement envoi de représentants, les autorités compétentes voudront sans doute coordonner avec eux leurs activités lorsqu'une telle coordination pourrait accroître l'efficacité des échanges de renseignements ou serait jugée appropriée à quelque autre titre;

c) Certains pays pourraient juger souhaitable qu'un agent du fisc d'un État collabore directement avec ses homologues de l'autre État en vue d'enquêter en commun ou « en équipe » sur une activité ou un contribuable donnés. Dans la plupart des pays, un tel arrangement devrait sans doute faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition conventionnelle ou d'une entente spéciale distincte de l'article de la convention relatif à l'échange de renseignements; toutefois, si le droit interne des deux pays le permettait, cet article pourrait être considéré par les deux pays comme autorisant les autorités compétentes à entériner ce type d'arrangement. De toute façon, il conviendrait de rendre applicables à ce genre d'enquête les garanties et les procédures mises au point dans le cadre de l'article sur l'échange de renseignements;

d) Le système d'échange de renseignements devrait être conçu de telle façon qu'il contribue à l'application effective des dispositions de fond de la convention. C'est ainsi que les dispositions des conventions relatives à la détermination des prix intersociétés et à l'imputation des revenus et des dépenses nécessitent la communication de renseignements spécifiques si l'on veut que ces dispositions soient effectivement appliquées. Le système d'échange de renseignements devrait permettre de répondre à ces besoins;

e) Les dispositions de fond de la convention devraient tenir compte du système d'échange de renseignements et des informations qu'il permet d'obtenir. Par exemple, si les renseignements recueillis par le jeu du mécanisme d'échange font apparaître qu'un pays devrait admettre en déduction les dépenses encourues dans un autre pays, il conviendrait alors de développer la convention en conséquence;

f) Les autorités compétentes devraient déterminer dans quelle mesure les dépenses relatives à l'échange de renseignements devraient être prises en charge conjointement par les États contractants ou donner lieu à remboursement.

Facteurs influant sur la structure du mécanisme d'échange de renseignements

49. Ces facteurs sont notamment les suivants :

a) Il convient de reconnaître que les dispositions concernant l'échange de renseignements arrêtées par le pays A et le pays B n'ont pas besoin de correspondre à celles qui auront pu être mises au point entre le pays A et le pays C ou le pays B et

le pays C. Ces dispositions doivent surtout permettre de répondre aux besoins des deux pays directement intéressés et il n'y a pas lieu, dans le seul souci d'en assurer l'uniformité formelle, de chercher à les harmoniser à tous égards dans tous les cas. Cependant, il convient de noter qu'une coopération internationale entre les autorités fiscales d'un certain nombre de pays est souvent nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales sur le plan international; de ce fait, peut-être certains pays jugeront-ils opportun d'élaborer des procédures et des dispositions conventionnelles suffisamment souples pour leur permettre d'élargir leur coopération, de manière à étendre le champ des consultations et les échanges de renseignements à plusieurs pays;

b) Les autorités compétentes devront évaluer l'effet des restrictions que la législation nationale peut imposer à la possibilité d'obtenir des renseignements dans un pays sur celle de les obtenir dans un autre où une telle restriction légale n'existe pas. Supposons par exemple que le pays A demande des renseignements au pays B et que les autorités fiscales de ce dernier puissent s'adresser aux institutions financières de leur pays pour les obtenir, tandis que les autorités fiscales du pays A ne peuvent généralement pas se procurer de renseignements à des fins fiscales auprès de leurs propres institutions financières. Comment la question doit-elle être envisagée dans le pays B? Il convient de noter que l'article 26 permet en ce cas au pays B d'obtenir les renseignements de ses institutions financières et de les transmettre au pays A. Ainsi, la législation interne du pays B concernant le secret fiscal ne l'empêche pas d'obtenir et de transmettre les renseignements demandés s'il juge qu'il y a lieu de le faire. La question de la suite à donner à une telle demande relève par conséquent du jugement du pays B mais pourra peut-être faire l'objet de négociations entre les autorités compétentes. Il est à noter que, dans la pratique, un grand nombre de pays donnent suite à une telle demande en pareille situation, et qu'une telle démarche est en fait utile pour assurer un échange de renseignements efficaces et ainsi éviter la dérobade fiscale. Il faut cependant noter aussi que le pays A, dans la mesure où il désire obtenir de tels renseignements d'autres pays, doit reconnaître qu'il a le devoir de chercher à modifier sa propre législation interne pour renforcer l'autorité de sa propre administration fiscale dans le pays et pour permettre à cette dernière de donner suite aux demandes d'autres pays;

c) Indépendamment des situations qui se caractérisent par le déséquilibre juridique étudié plus haut, les autorités compétentes devront évaluer les effets d'un éventuel déséquilibre découlant d'autres différences existant dans l'administration fiscale. Ainsi, si le pays A ne peut pas répondre à une demande de renseignements de façon aussi détaillée que le pays B en raison des problèmes pratiques qui se posent dans son administration fiscale, est-ce que les renseignements que les deux pays conviendront d'échanger seront définis en fonction de la situation du pays A? Ou, au contraire – de façon générale ou dans des domaines déterminés – le pays B devra-t-il être disposé à répondre aux demandes de renseignements présentées par le pays A, même dans les cas où ce dernier ne pourrait pas répondre aux demandes analogues que lui adresserait le pays B? Cette question se rapproche de celle qui est examinée au paragraphe précédent et il convient d'y répondre de la même façon;

d) Il convient de noter que l'article 26 n'autorise un pays qui transmet des renseignements à utiliser ses procédures administratives que pour fournir les renseignements au pays qui les demande, même lorsque la personne au sujet de laquelle des renseignements sont demandés n'est pas partie à un différend fiscal dans le pays qui transmet les renseignements. De plus, ce pays peut, aux fins de

l'échange de renseignements, utiliser son autorité administrative de la même façon que s'il s'agissait d'appliquer sa propre législation fiscale;

e) Si, de l'avis de l'un des États contractants, le système fiscal en vigueur dans l'autre État ou l'administration fiscale de l'autre État tendent, de façon générale ou dans des situations déterminées, à la discrimination ou à la confiscation, les autorités compétentes devront tenir compte des effets de cette opinion sur le processus d'échange de renseignements. Les éclaircissements qui seront éventuellement donnés en la matière pourraient aboutir à l'inclusion, dans la convention fiscale ou dans la législation interne, de dispositions permettant d'éliminer les réticences éprouvées par le premier pays et favoriser ainsi l'échange de renseignements. On peut citer à titre d'exemple le traitement fiscal des résidents non permanents;

f) Les autorités compétentes devront également évaluer les effets que le processus même d'échange de renseignements peut avoir sur la situation des contribuables des États contractants face à la concurrence. Par exemple, si le pays A a conclu avec le pays B une convention fiscale instituant un système d'échange de renseignements, le pays A devra évaluer les effets entraînés sur le fonctionnement du système du fait que le pays C n'a pas conclu de convention fiscale avec le pays B, de sorte que les sociétés du pays C qui exercent des activités dans le pays B peuvent se trouver, au regard de l'impôt du pays B, dans une situation différente de celle des sociétés du pays A. De la même manière, même s'il existe entre les pays C et B une convention fiscale contenant une disposition relative à l'échange de renseignements, le fait que l'administration fiscale du pays A dispose de pouvoirs plus étendus pour obtenir les renseignements voulus (qui seront échangés avec le pays B) ou est plus efficace ou peut, pour d'autres raisons, obtenir davantage de renseignements que l'administration fiscale du pays C risque de conduire à des disparités analogues au regard de l'impôt. Dans ces conditions, il semble manifeste que, si l'on veut assurer l'application effective des dispositions relatives à l'échange de renseignements, il importe que toutes les administrations fiscales s'efforcent, dans le cadre de la législation interne de chaque pays, de se doter des moyens voulus pour obtenir les renseignements nécessaires et acquièrent, dans l'utilisation de ces renseignements, le haut niveau de compétence que l'on attend d'une administration fiscale efficace et équitable.

Consultations et examen périodique

50. Étant donné que des divergences d'interprétation et d'application, des difficultés spécifiques et des problèmes et des situations inopinés ne manqueront pas d'apparaître, il est indispensable de prévoir des procédures de consultation efficaces et rapides entre les autorités compétentes. De telles consultations doivent avoir pour objet non seulement de dénouer des situations ou de résoudre des problèmes spécifiques, mais également de procéder à l'examen périodique des activités auxquelles aura donné lieu l'échange de renseignements. Cet examen périodique doit permettre de s'assurer que le système d'échange de renseignements fonctionne avec la rapidité et l'efficacité voulues, qu'il répond aux conditions de base régissant l'application de la convention, et qu'il favorise comme il convient le respect des dispositions énoncées dans la convention ainsi que des dispositions législatives internes de chacun des deux pays.