

**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

Échange de renseignements**Note du Coordonnateur par intérim
du Sous-Comité de l'échange de renseignements****Résumé*

La présente note a été établie pour donner suite aux recommandations formulées par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à sa deuxième session aux fins de la révision de l'article 26 (Échange de renseignements) du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (ST/ESA/PAD/SER.E/21). Les changements proposés étendent le champ de l'échange de renseignements, par exemple, à tous les impôts nationaux et infranationaux. De plus, quelques exceptions à la divulgation ont été supprimées, notamment celle qui avait trait à la protection du secret bancaire assurée par les législations nationales. On trouvera ici le texte révisé de l'article 26. De très importantes modifications du commentaire de cet article sont aussi recommandées pour traiter les questions nouvelles, mais la nouvelle version proposée est présentée à part (voir E/C.18/2007/10 et 11). Bien qu'elle fasse une place à toutes les observations reçues des membres du Sous-Comité de l'échange de renseignements, la présente note n'a pas elle-même reçu l'approbation définitive du Sous-Comité.

* Les vues et opinions exprimées ici sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement celles de l'Organisation des Nations Unies.



Table des matières

	<i>Paragraphes</i>	<i>Page</i>
I. Révision de l'article 26 (Échange de renseignements).....	1–24	3
II. Révision du commentaire de l'article 26 (Échange de renseignements).....	25–34	8
III. Modèle de convention des Nations Unies (version proposée en 2007)*.....	35	10
IV. Comparaison du texte de l'article 26 proposé (en 2007) avec celui de l'article 26 actuel (de 2001).....	36	12
V. Comparaison de la version proposée (en 2007) pour l'article 26 avec la version (de 2005) de l'OCDE	37	14

* On trouvera les propositions de commentaire de l'article 26 (version proposée en 2007) du Modèle de convention des Nations Unies dans les documents E/C.18/2007/10 (commentaire des paragraphes 1 à 3) et E/C.18/2007/11 (commentaire des paragraphes 4 à 7 et inventaire des mécanismes d'échange de renseignements).

I. Révision de l'article 26 (Échange de renseignements)¹

1. À la deuxième session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de la question de l'échange de renseignements, José Antonio Bustos Buiza (Espagne), a présenté une note dans laquelle le Sous-Comité exposait sa position et proposait des modifications à apporter au texte de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (ST/ESA/PAD/SER.E/21). Cette note a donné lieu à une longue discussion, à l'issue de laquelle le Sous-Comité a été chargé d'établir un rapport en vue de la troisième session du Comité, en y indiquant les modifications de cet article et du commentaire correspondant qu'il recommandait à la lumière des débats de la deuxième session.

2. Dans la suite de cette première section sont proposées des révisions du texte de l'article 26 (Échange de renseignements). À la section II, on trouvera les modifications recommandées du commentaire de ce texte. À sa troisième session, le Comité devrait achever ses travaux sur les modifications à apporter au texte de l'article 26, mais non sur la révision du commentaire. Les changements proposés pour le texte de l'article 26 figurent à la section III. Quant aux sections IV et V, elles offrent une comparaison du nouveau texte (version proposée en 2007) de l'article 26 avec son texte actuel (2001) et avec le texte révisé en 2005 de l'article 26 du modèle de l'OCDE.

3. Par suite de la démission de M. Bustos Buiza du Comité, Michael J. McIntyre a été nommé le 20 juin 2007 Coordonnateur par intérim pour exercer cette fonction jusqu'à ce que le Comité puisse étudier, à sa troisième session, la nomination d'un coordonnateur permanent. La présente note a donc été établie par le Coordonnateur par intérim et distribuée aux membres du Sous-Comité, mais ce dernier ne s'est pas encore prononcé à son sujet en plénière. Elle fait une place à toutes les observations reçues de membres du Sous-Comité.

Paragraphe 1

Champ couvert par l'échange

4. Le paragraphe 1 de l'actuel article 26 a été divisé en trois parties. Les deux premières figurent dans l'ancien paragraphe 1 du modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (le modèle de convention de l'OCDE). Dans sa révision de 2005, l'OCDE a divisé ce paragraphe en deux. Quant à la troisième partie du paragraphe 1 du Modèle de convention des Nations Unies, qui ne figurait pas dans l'ancien paragraphe 1 de l'article 26 du modèle de l'OCDE et n'apparaît pas non plus dans son texte révisé de 2005, elle devient ici le paragraphe 7 nouveau

¹ La présente note n'a pas reçu l'approbation définitive du Sous-Comité. Toutes les observations reçues de ses membres y sont exposées. Le Sous-Comité est composé de Michael McIntyre (Observateur, Wayne State University), Coordonnateur par intérim, Moftah Al-Moftah (Qatar), Rowena Bethel (Bahamas), Patricia Brown (États-Unis), Paolo Ciocca (Italie), Dmitry Nikolaev (Fédération de Russie) et Robert Waldburger (Suisse). Dans la suite du texte, Paolo Ciocca (Italie) et Dmitry Nikolaev (Fédération de Russie), qui ont fait parvenir leurs observations, ainsi que le Coordonnateur, sont dénommés « les membres qui ont répondu ».

du projet proposé, ce qui permet de la conserver tout en préservant la concordance des paragraphes 1 à 5 dans les deux modèles de convention.

5. Il y a quatre questions à régler si l'on veut essayer de se mettre d'accord sur un nouveau texte du paragraphe 1. Tout d'abord, il s'agit de remplacer convenablement le mot « nécessaires » dans la première phrase. À sa deuxième session [voir E/2006/45-E/C.18/2006/10, par. 38 a)], le Comité s'est dans l'ensemble prononcé en faveur de la formule « qui peuvent être pertinents ». Une autre variante est discutée dans le projet de commentaire. Dans sa révision de 2005, l'OCDE a aussi remplacé le mot « nécessaires », mais par l'expression « vraisemblablement pertinents ». Celle-ci n'a pas été acceptée par le Sous-Comité, dont les trois membres déclarants sont tous pour la formule « peuvent être pertinents ».

6. Deuxième point, il convient de déterminer s'il y a lieu de limiter l'échange de renseignements, comme c'est le cas dans la version actuelle, aux questions relatives aux impôts visés par la Convention. De l'avis des membres du Comité, il ne faut pas restreindre ainsi l'échange de renseignements (voir E/2006/45-E/C.18/2006/10, par. 37). On ne voit pas parfaitement bien comment il faudrait étendre le champ de l'échange de renseignements, mais la majorité considère que celui-ci devrait porter sur tous les impôts, infranationaux y compris. C'est cette position qu'exprime le texte proposé pour l'article 26. Selon une autre opinion, qui est traitée dans le commentaire proposé, le champ de cet échange devrait être étendu à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), mais non à tous les impôts. L'OCDE a étendu le champ de l'article 26 de son modèle de convention à tous les impôts lorsqu'elle a révisé celui-ci en 2005. Deux des membres qui ont répondu appuient pleinement cette modification, le troisième a des réserves qui trouvent leur expression dans le commentaire proposé.

7. Troisième point, il faut déterminer si la formule « combattre l'évasion fiscale » devrait être insérée à l'article 26 comme objectif explicite. À la deuxième session du Comité (voir *ibid.*, par. 39), la proposition de la faire figurer au paragraphe 1 a « bénéficié d'un large appui ». En l'état actuel, le commentaire indique bien que la lutte contre l'évasion fiscale est l'un des objectifs de l'article 26. De plus, le libellé de la troisième partie de l'actuel paragraphe 1, qui deviendrait le paragraphe 7 nouveau de l'article révisé, fait obligation aux autorités compétentes d'instituer des procédures pour combattre l'évasion fiscale. La mention de l'évasion fiscale au paragraphe 1 proposé ne fait que confirmer une position prise de longue date par le Comité. Pour sa part, l'OCDE ne mentionne pas l'objectif de la lutte contre l'évasion fiscale à l'article 26 de son modèle de convention, où ne figure pas non plus d'équivalent du paragraphe 7 du projet d'article 26 révisé du Modèle de convention des Nations Unies. Deux des membres qui ont répondu sont favorables à l'insertion des mots « combattre l'évasion fiscale » et le troisième, sans être sûr qu'elle soit nécessaire, n'y voit pas pour autant d'inconvénients majeurs.

8. La proposition de révision de la première partie du paragraphe 1 comprend en outre une retouche mineure du texte pour couper ce qui était devenu une phrase excessivement longue au paragraphe 1.

9. La quatrième question qui se pose à propos du paragraphe 1 est de savoir si le champ de l'échange de renseignements devrait être restreint soit par l'article premier, soit par l'article 2. La réponse générale du Comité a été négative (*ibid.*, par. 37). L'OCDE a pris la même position. Les membres qui ont répondu sont tous trois favorables à ce changement.

10. L'un des membres du Sous-Comité a suggéré que le mot « et », dans le texte de l'OCDE, soit remplacé par « ou » dans le projet de révision pour mieux traduire l'intention du Comité. Un autre membre a indiqué que ce changement n'était pas nécessaire et risquait de créer une certaine confusion. Le projet de texte proposé ne retient pas le changement en question.

Paragraphe 2

Confidentialité

11. Les seuls changements proposés dans ce paragraphe par rapport au texte actuel de l'article sont des retouches de style mineures et les modifications nécessaires pour correspondre aux changements apportés au paragraphe 1. Le libellé de ce paragraphe diffère légèrement de celui du modèle de convention de l'OCDE. L'un des membres qui ont répondu a donné à entendre que cette différence ne rend pas le texte plus clair et que la formule de l'OCDE serait sans doute préférable.

12. L'OCDE a retenu une disposition qui permettrait le partage de l'information recueillie en application de l'article 26 avec les personnes chargées du contrôle des personnes autorisées à obtenir cette information. Cette disposition ne figure pas dans le projet d'article 26 proposé, en raison de l'opposition de quelques membres des pays en développement qui craignaient que les organes de contrôle ne soient pas assujettis aux mêmes règles strictes de confidentialité que les autorités fiscales. À sa deuxième session [voir E/2006/45, op. cit., par. 38 b)], le Comité n'a pas tranché la question et a indiqué que quelle que soit la démarche finalement retenue, il conviendrait de faire aussi une place à l'autre point de vue dans le commentaire. L'un des membres qui ont répondu préférerait que la capacité de partager l'information avec un organe de contrôle figure dans le texte, les deux autres préférant que la question soit traitée dans le commentaire. Elle l'est en détail dans le projet de commentaire.

Paragraphe 3

Limitations restreignant l'échange

13. La révision de 2005 du modèle de l'OCDE en modifiait l'article 26 pour refléter la division de l'ancien paragraphe 1 en deux paragraphes, en remplaçant « du paragraphe 1 » par « des paragraphes 1 et 2 ». Le même changement est proposé pour la révision du modèle de l'OCDE. Il sera d'ailleurs peut-être inutile, parce que l'échange de renseignements est autorisé au titre du paragraphe 1 et non du paragraphe 2. Le libellé du paragraphe 2 de l'article 26 est légèrement différent dans le Modèle de convention des Nations Unies de 2001 de celui que l'on trouve dans le modèle de convention de l'OCDE. Cette différence mineure est conservée.

14. Il a été suggéré qu'un alinéa d) nouveau soit ajouté au paragraphe 3 pour préciser qu'un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements en violation du secret des communications entre avocat et client. À la deuxième session du Comité (ibid., par. 40), il a été suggéré que cette question soit traitée dans le commentaire. Dans son rapport précédent, le Sous-Comité avait proposé, non sans oppositions, un libellé, emprunté au commentaire de l'OCDE, à insérer comme alinéa d). Dans le projet proposé, cette question est laissée de côté, pour être traitée dans le commentaire du paragraphe 5, comme le Comité l'a suggéré à sa deuxième session. Les trois membres qui ont répondu sont unanimes à penser que le secret des communications entre avocat et client devrait être laissé pour le commentaire.

15. L'alinéa b) du paragraphe 3 prévoit déjà qu'il ne serait pas nécessaire de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus qu'en violation des lois nationales protégeant le secret des communications entre avocat et client. C'est là une création du droit interne. Il ne paraît pas opportun de créer une immunité spéciale pour les communications par la voie conventionnelle. On peut craindre que le paragraphe 5 nouveau, qui élimine le secret bancaire comme rempart contre l'échange de renseignements, ne soit interprété extensivement comme une atteinte au secret des communications entre avocat et client. La question est abondamment traitée dans le commentaire de l'OCDE relatif au paragraphe 3. Dans la proposition de commentaire des Nations Unies, elle l'est à la fois dans le commentaire du paragraphe 3 et dans celui du paragraphe 5. Pour résumer, le commentaire des Nations Unies proposé est très clair : ce secret n'est privé d'effet en toutes circonstances, mais il ne peut pas non plus servir abusivement à protéger des renseignements contre la divulgation pour la simple raison qu'ils ont été dévoilés à un avocat.

16. Dans son commentaire, l'OCDE interprète l'alinéa b) comme une condition de réciprocité. Comme l'indique l'analyse faite dans le projet de commentaire des Nations Unies, le texte de cet alinéa ne l'exige pas. Pareille condition réduirait à néant l'article 26 dans de nombreuses conventions entre pays développés et pays en développement. Au surplus, une condition de réciprocité ne présente aucune utilité et elle ne cadre pas avec l'objectif du paragraphe 1. Pour éviter toute ambiguïté, l'alinéa b) pourrait être modifié pour se lire comme suit :

« b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus dans le cadre de sa pratique administrative normale ou que ses lois ou celles de l'autre État contractant ne permettent pas d'obtenir; ».

Paragraphe 4 Absence d'intérêt national

17. L'OCDE a ajouté le paragraphe 4 à son modèle de convention pour bien préciser qu'un État contractant ne peut pas se soustraire aux obligations que lui impose le paragraphe 1 pour la seule raison que les renseignements en question ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national. La formule ajoutée par l'OCDE est exactement reprise au paragraphe 4 de l'article 26 proposé. S'il n'est pas question de ce paragraphe 4 nouveau dans le rapport du Comité sur sa deuxième session, c'est vraisemblablement parce que la question n'a pas été examinée à cette session. Il reste que l'insertion dans le Modèle de convention des Nations Unies des paragraphes 4 et 5, issus de la révision de 2005 de celui de l'OCDE, constitue l'un des objectifs les plus importants de la révision de son article 26. Le Sous-Comité a avalisé ces deux paragraphes dans sa note de position de 2006 (E/C.18/2006/6), et les membres qui ont répondu continuent à approuver l'insertion de ces paragraphes.

18. Dans sa note de position (voir *ibid.*, par. 20), le Sous-Comité a aussi évoqué la possibilité d'ajouter au paragraphe 4, sans en fait le recommander pour autant, le texte suivant :

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

19. La question du report des coûts sur l'État requérant n'est pas traitée dans le rapport du Comité sur sa deuxième session. Le texte cité ci-dessus ne figure pas dans la proposition de révision de l'article 26. La question est traitée dans la proposition de commentaire. Si ce passage doit être inséré dans le Modèle de convention des Nations Unies, il faudrait que ce soit au paragraphe 7, et non au paragraphe 4. Il y a d'importants avantages à garder les paragraphes 4 et 5 autant que possible identiques aux paragraphes correspondants de l'article 26 du modèle de l'OCDE. Les membres qui ont répondu sont tous trois d'avis qu'il convient de traiter la question dans le commentaire.

Paragraphe 5 **Secret bancaire**

20. L'OCDE a ajouté le paragraphe 5 à son modèle de convention pour bien préciser qu'un État contractant ne saurait se soustraire aux obligations que lui impose le paragraphe 1 en invoquant sa législation sur le secret bancaire. La formulation exacte ajoutée par l'OCDE est reprise au paragraphe 5 de la proposition de révision de l'article 26. Dans son rapport sur sa deuxième session, le Comité omet le paragraphe 5 nouveau, vraisemblablement parce que la question n'a pas été examinée à cette session. L'un des objectifs les plus importants de la révision de l'article 26, rappelons-le, est d'y faire figurer les paragraphes 4 et 5 du texte révisé en 2005 de l'OCDE. Les membres qui ont répondu sont tous trois favorables à l'insertion de ce paragraphe.

Paragraphe 6 **Double incrimination**

21. À sa deuxième session [voir E/2006/45-E/C.18/2006/10, par. 38 c)], le Comité ne s'est pas prononcé sur la nécessité d'un paragraphe consacré à la double incrimination dans le Modèle de convention des Nations Unies. Celui de l'OCDE ne prévoit pas de disposition de ce genre. Le rapport de cette session suggérait que le commentaire des Nations Unies traite des opinions divergentes. Cela implique que le Sous-Comité peut introduire à l'article 26 un paragraphe relatif à la double incrimination en expliquant sa portée, ou omettre ce paragraphe et donner dans le commentaire des indications à l'intention des pays qui jugent un tel paragraphe nécessaire. Il est entendu que ledit paragraphe est particulièrement important pour les pays qui limitent l'échange de renseignements aux questions pénales – position qui ne cadre pas avec le paragraphe 1. Dans sa note de position (E/C.18/2006/6), le Sous-Comité a recommandé l'insertion dudit paragraphe.

22. Suivant la position précédemment prise par le Sous-Comité, le paragraphe sur la double incrimination est conservé, et légèrement modifié pour éviter de donner à conclure que l'activité délictueuse est une condition de l'échange de renseignements. Les trois membres qui ont répondu souscrivent à cette décision. Comme le Comité le suggérait dans son rapport sur sa deuxième session, la question est traitée dans le projet de commentaire des Nations Unies.

Paragraphe 7 **Mise en œuvre par l'intermédiaire des autorités compétentes**

23. La première phrase du paragraphe 7 de l'article 26 proposé vient, on l'a vu, directement de la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 26, tel qu'il se

présente dans l'actuel Modèle de convention des Nations Unies, modifié seulement pour des questions de style. Le commentaire des Nations Unies indique que l'un des buts de cette disposition est d'autoriser l'échange automatique et spontané de renseignements, ainsi que leur communication sur demande expresse. Vu l'importance des échanges automatiques et spontanés pour l'efficacité de l'administration fiscale, le paragraphe 7 a été modifié de manière à mieux expliciter la chose. Le texte qui suit est emprunté à la Convention entre le Royaume-Uni et l'Inde (et figure aussi dans plusieurs autres conventions). La modification du texte actuel apparaît en italique :

« 7. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des conditions, méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1, y compris, le cas échéant, des renseignements sur l'évasion fiscale. *L'échange de renseignements ou de documents peut être effectué soit d'office, systématiquement, ou soit sur demande à propos de cas particuliers, ou soit autrement. Les autorités compétentes des États contractants se mettent de temps à autre d'accord sur la liste des renseignements ou documents qui doivent être communiqués d'office.* »

24. L'un des membres qui ont répondu est très favorable à l'insertion d'une formule autorisant expressément les échanges automatiques de renseignements dans le texte du Modèle de convention des Nations Unies. Les deux autres ne sont pas sûrs que ce texte s'impose, mais ils ne sont pas résolument opposés à son insertion. La question est traitée dans la proposition de commentaire des Nations Unies.

II. Révision du commentaire de l'article 26 (Échange de renseignements)

25. Les principaux changements qu'il a été proposé d'apporter au texte de l'article 26 exigent de sérieuses révisions de son commentaire. D'autres s'imposent aussi, à la suite des changements importants introduits en 2005 par l'OCDE dans son commentaire de sa version de l'article 26, en partie au moins parce que le commentaire actuel des Nations Unies cite abondamment l'ancien commentaire de l'OCDE. Enfin, quelques-unes sont nécessaires pour faire état dans le commentaire des préoccupations nouvelles.

26. Le commentaire des Nations Unies a été réaménagé sur trois points importants. En premier lieu, l'inventaire des mécanismes d'échange a été placé dans une section à part (sect. C) et rejeté à la fin du commentaire de l'article 26. Les seuls changements apportés à cette section concernent la numérotation et des questions mineures de style et de conformité des formules. Deuxièmement, toutes les questions qui ont trait à l'application générale de l'article 26 ont été placées dans une section d'introduction (sect. A). Enfin, les matériaux relatifs aux différents paragraphes de l'article 26 (sect. B) ont été remaniés pour suivre de plus près le texte proposé pour l'article 26. En revanche, rien n'a été fait pour tenter de préserver la numérotation originale, ni pour rattacher les numéros aux paragraphes correspondants du commentaire de l'OCDE.

27. À sa deuxième session, le Comité a considéré que l'article 26 devrait être rédigé de manière à prévoir l'échange le plus large possible de renseignements.

Cette position fondamentale se retrouve dans les propositions de révision du commentaire des Nations Unies. Les pays qui souhaiteraient s'en tenir à une conception moins large de l'échange de renseignements peuvent s'écarter du Modèle de convention des Nations Unies. Ils trouveront dans le commentaire proposé quelques indications pour limiter le champ de l'échange de renseignements dans les domaines qui risquent fort de se révéler litigieux.

28. Pour répondre aux préoccupations exprimées par le Comité à sa deuxième session, la proposition de commentaire des Nations Unies ajoute quelques exemples supplémentaires. Ceux qui existent déjà tendent à n'illustrer que les applications les plus évidentes du modèle de convention. On peut en dire autant de la plupart de ceux que l'on trouve dans le commentaire de l'OCDE relatif à l'article 26. Ces exemples sont conservés, mais ils sont complétés par quelques autres pour fournir des indications sur les questions les plus controversées.

29. La pratique antérieure, qui consistait simplement à insérer de longs passages du commentaire de l'OCDE, est abandonnée dans la révision proposée. Le texte proposé pour le commentaire fait toujours très largement fond sur le commentaire de l'OCDE, en ce que beaucoup des paragraphes en sont repris presque littéralement. Dans tous les cas, cependant, le matériau emprunté a été adapté pour pouvoir remplir correctement sa fonction dans le commentaire des Nations Unies. Il s'agit d'offrir un document indépendant, qui puisse se comprendre et s'interpréter sans référence expresse au commentaire de l'OCDE. Néanmoins, lorsqu'il y a lieu, le recours au commentaire de l'OCDE est relevé. De plus, le nouveau commentaire des Nations Unies note où le texte de l'article 26 est identique à celui du modèle de convention de l'OCDE et indique que le commentaire de l'OCDE est pleinement applicable pour interpréter ce texte.

30. Devant la difficulté de réviser les conventions existantes, l'OCDE a tenté d'en changer l'interprétation traditionnelle en modifiant son commentaire. Elle laisse entendre, par exemple, que l'adjonction du paragraphe 5, qui, entre autres choses, réduit à néant les régimes de secret bancaire aux fins de l'article 26, est avant tout un changement d'interprétation plutôt qu'un changement de fond. Cette démarche se justifie dans les cas où les États Membres acceptent d'être liés par le commentaire de l'OCDE, car celui-ci peut être modifié. Celui des Nations Unies n'a pas la même valeur juridique, de sorte qu'une révision du texte par modification du commentaire n'est pas une stratégie viable dans bien des cas. Le commentaire proposé se borne à relever sans plus les diverses tentatives du commentaire de l'OCDE pour modifier les interprétations traditionnelles de l'article 26.

31. Le commentaire de l'OCDE interprète le paragraphe 3 de l'article 26 comme une disposition génératrice d'une condition de réciprocité – à savoir que l'échange de renseignements n'est pas obligatoire si les deux administrations fiscales ne sont pas de capacités à peu près égales. Ainsi qu'il est noté dans le commentaire proposé, cette condition aurait souvent pour effet de priver l'article 26 de tout effet dans le cas des conventions entre pays développés et pays en développement. Dans son commentaire, l'OCDE se montre parfaitement consciente du problème et indique qu'il y aurait sans doute lieu de modifier le texte du paragraphe 3. Elle cherche aussi à réduire l'ampleur du problème en avançant certaines hypothèses audacieuses au sujet de l'égalité des capacités. La position des Nations Unies dans le commentaire proposé est que ce paragraphe ne crée pas de condition de réciprocité. Une variante est aussi suggérée pour le texte du paragraphe 3. Cette question est d'une

importance capitale pour les pays en développement, et il faut que le Comité s'en occupe explicitement à sa troisième session.

32. Le commentaire de l'OCDE traite abondamment de la question du secret des communications entre avocat et client. Malheureusement, il met l'accent sur le lien entre cette question et le paragraphe 3, alors que le problème est en réalité celui de l'effet qu'exerce sur ce secret l'adjonction du paragraphe 5 (qui, dans le cas d'un agent ou d'un fiduciaire, supprime la possibilité d'invoquer le secret pour justifier le refus de communiquer des renseignements prévue par le paragraphe 3). La proposition de commentaire des Nations Unies conserve, moyennant quelques retouches, les positions de fond prises sur la question dans le commentaire de l'OCDE. Toutefois, il place la discussion des questions de secret à la fois dans l'analyse du paragraphe 3 (quand le secret joue) et dans celle du paragraphe 5 (quand l'exception au paragraphe 3 peut être applicable). De plus, la modification suggérée du paragraphe 3 prévue dans le commentaire de l'OCDE est reformulée et présentée comme révision possible du paragraphe 5. Le problème que pose cette démarche est qu'elle paraît créer un privilège spécial par la voie conventionnelle, alors que le résultat à obtenir doit simplement être de préserver, dans les cas voulus, un privilège qui peut être disponible en droit interne.

33. Le commentaire a pour importante fonction de fournir aux tribunaux et autres organes juridictionnels des indications pour interpréter le texte du traité. Pour ce faire, celui qui est proposé pour le Modèle des Nations Unies suit la règle générale en énonçant le but de chacun des paragraphes de l'article 26 et, dans quelques cas, celui des alinéas. Il s'agit ainsi d'encourager les organes juridictionnels à adopter une interprétation plus téléologique des traités. La Convention de Vienne sur le droit des traités exige, en droit international, que les traités soient interprétés à la lumière de leur objet et de leur but. Malheureusement, les tribunaux nationaux traitent souvent les conventions fiscales comme s'ils n'avaient pas à respecter cette prescription. Il est peu probable que le commentaire proposé change des modes d'interprétation solidement ancrés, mais il a du moins l'avantage d'offrir des indications aux organes juridictionnels qui cherchent à suivre une démarche ciblée.

34. Le Sous-Comité n'a pas examiné la teneur de la section C parce qu'un examen au fond n'est pas nécessaire pour mettre à jour le commentaire. Cette section présente un inventaire des mécanismes d'échange de renseignements et offre des indications, ou soulève des questions, sur divers points pratiques. L'un d'eux est de savoir si ladite section relève effectivement du commentaire. Si elle est conservée, le Comité jugera peut-être bon d'envisager de l'examiner au fond à une date ultérieure.

III. Modèle de convention des Nations Unies (version proposée en 2007)

35. Le texte (de la version proposée en 2007) de l'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies est ainsi conçu :

Article 26²

Échange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements qui peuvent être pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'exécution de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. En particulier, l'échange porte sur les renseignements qui seraient utiles à un État contractant pour prévenir la fraude dans le cadre de ces impôts ou pour combattre l'évasion fiscale. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus par un État contractant en vertu du paragraphe 1 sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État. Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites les concernant ou par les décisions sur les recours y relatifs. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient pas être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément au présent article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3, mais en aucun cas ces limitations ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

² Projet du Coordonnateur en date du 16 août 2007. Le paragraphe 1 de l'actuel article 26 a été divisé en trois parties. La partie 1, modifiée, demeure le paragraphe 1. La deuxième partie du paragraphe 1, modifiée, est renumérotée et constitue le paragraphe 2, à la suite du changement apporté à l'article correspondant de l'OCDE. La troisième partie, qui ne figure pas dans l'article du modèle de convention de l'OCDE, devient le paragraphe 7 et se place, modifié, à la fin de l'article 26. L'actuel paragraphe 2 devient le paragraphe 3, à la suite du changement apporté à l'article correspondant du modèle de l'OCDE.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou parce qu'ils se rattachent au droit de propriété d'une personne.

6. L'obligation d'échanger des renseignements naît du paragraphe 1, qu'une personne soumise à une enquête soit ou non soupçonnée d'activité constitutive d'infraction pénale. En aucun cas les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison que la conduite visée par l'enquête ne constituerait pas une infraction pénale au regard de son droit interne si elle s'était manifestée dans cet État.

7. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des conditions, méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1, y compris, le cas échéant, de renseignements sur l'évasion fiscale. Les renseignements ou documents considérés peuvent être communiqués d'office, sur demande à propos de cas particuliers, ou autrement. Les autorités compétentes des États contractants arrêtent de temps à autre d'un commun accord la liste des renseignements ou documents qui sont communiqués d'office.

IV. Comparaison du texte de l'article 26 proposé (en 2007) avec celui de l'article 26 actuel (de 2001)

36. On trouvera ci-dessous une comparaison du texte proposé pour l'article 26 (en 2007) avec son texte actuel (de 2001) :

Article 26

Échange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires qui peuvent être pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou elles pour l'administration ou l'application de la législation interne des États contractants relative aux impôts ~~visés par la Convention de toute nature ou dénomination~~ perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention, ~~1~~. En particulier, ~~afin de prévenir,~~ l'échange porte sur les renseignements qui seraient utiles à l'un des États contractants pour prévenir la fraude dans le cas de ces impôts ou pour combattre l'évasion fiscale. L'échange de renseignements n'est pas restreint par ~~les~~ articles 1 et 2.

~~2.~~ Les renseignements reçus par un État contractant en vertu du paragraphe 1 sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État. Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts ~~visés par la~~

Convention mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites les concernant ~~ees impôts~~ ou par les décisions sur les recours y relatifs. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins, ~~mais~~, Elles peuvent en faire état révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

¶3.} Les dispositions ~~de~~ des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient pas être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

¶4.} 4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément au présent article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même si cet autre État peut ne pas en avoir besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3, mais en aucun cas ces limitations ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou qu'ils se rattachent au droit de propriété d'une personne.

6. L'obligation d'échanger des renseignements naît du paragraphe 1, qu'une personne soumise à une enquête soit ou non soupçonnée d'activité constitutive d'infraction pénale. En aucun cas les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison que l'activité conduite visée par l'enquête ne constituerait pas une infraction pénale au regard de son droit interne si elle s'était manifestée dans cet État.

7. Les autorités compétentes instituent par voie de consultations, des conditions, méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'~~tels~~ échanges de renseignements en vertu du paragraphe 1, y compris, le cas échéant, de renseignements sur l'évasion fiscale.

Les renseignements ou documents considérés peuvent être communiqués d'office, sur demande à propos de cas particuliers, ou autrement. Les autorités compétentes des États contractants arrêtent de temps à autre d'un commun accord la liste des renseignements ou documents qui sont communiqués d'office.

V. Comparaison de la version proposée (en 2007) pour l'article 26 avec la version (de 2005) de l'OCDE

37. On trouvera ci-après une comparaison (de la version proposée en 2007) de l'article 26 du modèle des Nations Unies avec (la version de 2005) de celui de l'OCDE :

Article 26

Échange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements ~~vraisemblablement pertinents~~ qui peuvent être pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention. En particulier, l'échange porte sur les renseignements qui seraient utiles à un État contractant pour prévenir la fraude dans le cas de ces impôts ou pour combattre l'évasion fiscale. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus par un État contractant en vertu du paragraphe 1 sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites les concernant ~~ces impôts, ou~~ par les décisions sur les recours y relatifs, ~~ces impôts ou par leur contrôle.~~ Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) ~~de~~ De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant;

b) ~~de~~ De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;

c) ~~de~~ De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à ~~et~~ au présent article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même si cet autre État peut ne pas en avoir besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation énoncée dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 ~~sauf si, mais en aucun cas~~ ces limitations ~~sont susceptibles d'empêcher~~ ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des

renseignements ~~uniquement parce que~~ pour la seule raison qu'ils ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements ~~uniquement~~ pour la seule raison qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce ~~que ces renseignements~~ qu'ils se rattachent au droit de propriété d'une personne.

6. L'obligation d'échanger des renseignements naît du paragraphe 1, qu'une personne soumise à une enquête soit ou non soupçonnée d'activité constitutive d'infraction pénale. En aucun cas les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements pour la seule raison que la conduite visée par l'enquête ne constituerait pas une infraction pénale au regard de la législation de cet État contractant si elle s'était manifestée dans cet État.

7. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, les conditions, méthodes et techniques appropriées pour les questions faisant l'objet d'échanges de renseignements en application du paragraphe 1, y compris, le cas échéant, de renseignements sur l'évasion fiscale. Les renseignements ou documents considérés peuvent être communiqués d'office, sur demande à propos de cas particuliers, ou autrement. Les autorités compétentes des États contractants arrêtent de temps à autre d'un commun accord la liste des renseignements ou documents qui sont communiqués d'office.