



Conseil économique et social

Distr. générale
17 août 2011
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Septième session

Genève, 24-28 octobre 2011

Point 5 a) de l'ordre du jour provisoire*

Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale : mise à jour du modèle de Convention fiscale des Nations Unies

Observations, réserves et positions des pays : pertinence du Modèle de convention fiscale des Nations Unies

Note du Secrétariat**

I. Introduction

1. La question d'éventuelles observations, réserves et positions des pays au sujet du Modèle de convention fiscale des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement prend une importance particulière au moment où le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale s'apprête à conclure ses travaux sur la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies. Cette question comporte deux aspects qu'il convient de bien distinguer :

a) Il s'agit d'une part de savoir si les abondantes citations du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) devraient être assorties des observations et réserves pertinentes des États membres de l'OCDE et des positions des États non membres de cette organisation, de façon à présenter un tableau complet des avis sur un point particulier;

b) Il s'agit d'autre part de savoir si les observations, réserves et positions des pays au sujet du Modèle de convention des Nations Unies lui-même doivent être incluses dans celui-ci ou lui être jointes en complément. Les deux aspects sont

* E/C.18/2011/1.

** La présente note a pour objet d'aider le Comité d'experts dans ses délibérations et ne reflète pas nécessairement les vues du Comité, ni celles des Nations Unies.



distincts, même s'il est bien entendu possible qu'un même État formule une position identique au sujet des deux modèles de convention.

II. Observations, réserves et positions relatives aux citations du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques

2. Le premier aspect (voir par. 1 a) ci-dessus) se rapporte à un usage particulier touchant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, selon lequel un État membre de l'OCDE qui n'applique pas telle ou telle disposition du Modèle dans les traités signés par lui fait une réserve. Il est toutefois entendu qu'une telle réserve n'est pas nécessaire lorsque le commentaire relatif à un article propose un autre libellé possible de cet article, et qu'un État membre de l'OCDE utilise cet autre libellé.

3. Un État membre de l'OCDE fait une observation lorsque le libellé d'un article ne soulève de sa part aucune objection, mais que son interprétation de cet article diffère de celle qui figure dans le commentaire s'y rapportant. D'ordinaire, l'État qui fait une observation indique en quoi consiste cette différence. Les observations et les réserves sont reproduites à la suite du commentaire relatif à chaque article. De plus, le Modèle de convention fiscale de l'OCDE présente, à la suite des commentaires, les positions des États non membres de l'OCDE qui ont souhaité exposer leur approche concernant le texte de l'instrument et ses interprétations.

4. L'usage relatif aux observations et réserves a son origine dans une recommandation de 1997 du Conseil de l'OCDE¹, précisant la manière dont les pays sont censés procéder, qui s'applique toujours aux membres de l'OCDE. Dans cette recommandation, le Conseil :

Recommande aux gouvernements des pays membres :

1. De poursuivre leurs efforts pour la conclusion de conventions fiscales bilatérales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune avec ceux des pays membres, et des pays non membres lorsque cela est approprié, avec lesquels ils ne sont pas liés par de telles conventions, et de réviser les conventions existantes qui ne correspondraient plus aux nécessités actuelles;
2. De se conformer, à l'occasion de la conclusion de nouvelles conventions bilatérales ou de la révision de conventions bilatérales existantes, au Modèle de convention fiscale tel qu'il est interprété dans les commentaires s'y rapportant;
3. Que leurs administrations fiscales suivent les Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale, tel que modifiés de temps à autre, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur ces articles.

¹ OCDE, recommandation C (97)195/FINAL.

II. Invite les gouvernements des pays membres à continuer à notifier au Comité des affaires fiscales leurs réserves sur les articles et leurs observations sur les Commentaires.

III. Charge le Comité des affaires fiscales de poursuivre son examen des situations dans lesquelles les dispositions figurant dans le Modèle de Convention fiscale ou les Commentaires s'y rapportant peuvent nécessiter des modifications à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres et de faire toutes propositions utiles pour des mises à jour périodiques.

5. Étant donné que le Modèle de convention des Nations Unies cite abondamment le texte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la question s'est posée de savoir si, pour une information complète, il devait être fait référence à ces observations, réserves et positions, systématiquement ou dans des cas particuliers. Le Comité en a longuement discuté à sa troisième session et a fait les observations suivantes (voir E/2007/45, par. 34 et 43) :

34. Deux pays ont indiqué qu'en mentionnant (au projet de paragraphe 73) le paragraphe 23 du Commentaire de l'OCDE sur l'article 1 (concernant le traitement des sociétés écrans par le biais de la législation sur les sociétés étrangères contrôlées), il devait être tenu compte du fait qu'eux-mêmes et d'autres pays membres de l'OCDE avaient des observations à faire sur ce paragraphe. La question des avis minoritaires avait été soulevée dans le contexte des établissements stables, la note 2 du document E/C.18/2007/CRP.3 suggérant d'ailleurs un moyen de traiter le problème. Le Comité a examiné la question et décidé que les positions des pays devaient figurer dans le Manuel [des négociations des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement] et non dans les Commentaires.

43. Il a été noté que le sous-comité [chargé de la définition de l'établissement stable] avait proposé (dans sa note 2) que le Modèle de Convention des Nations Unies comporte une annexe qui reprendrait les observations pertinentes des pays membres de l'OCDE et les positions des pays non membres de l'OCDE sur les Commentaires de l'OCDE qui sont cités dans le Modèle de Convention des Nations Unies. Le sous-comité a proposé d'ajouter une note dans l'introduction au Modèle des Nations Unies sur l'utilité de ces observations et positions. Il a été convenu que cette idée serait débattue dans le cadre de l'examen de la question des citations du Modèle de l'OCDE. Comme indiqué au paragraphe 31 ci-dessus, le Comité a finalement décidé qu'il serait rendu compte des positions pertinentes des pays dans le Manuel et non dans les Commentaires eux-mêmes.

6. La note mentionnée dans le rapport du Comité à sa troisième session (E/C.18/2007/CRP.3, annexe, note de bas de page 2) se lit comme suit :

Le sous-comité propose que soit inclus dans le texte de l'introduction à la prochaine version du Modèle des Nations Unies un paragraphe dont la teneur serait la suivante : « Il convient de noter que les abondantes citations du Commentaire relatif au Modèle de l'OCDE doivent se lire à la lumière des observations des pays membres de l'OCDE pour une bonne compréhension de l'acceptation ou non de certaines parties du Commentaire par tel ou tel pays membre de l'OCDE dans des cas particuliers. Les « observations » relatives à la version la plus récente du Modèle de l'OCDE (2005) sont incluses à toutes

fins utiles dans la présente publication en tant qu'annexe **, de même que les « positions » pertinentes sur les commentaires de l'OCDE communiquées à cette organisation par des pays qui n'en sont pas membres. ». Le sous-comité note qu'un tel paragraphe introductif éviterait d'avoir à faire figurer un avertissement de teneur similaire pour chacun des articles considérés dans les Commentaires relatifs au Modèle des Nations Unies.

7. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE est aujourd'hui plus aisément accessible aux décideurs et administrateurs des pays en développement qu'il ne l'était dans le passé, et l'intérêt de reprendre l'intégralité des observations, réserves et positions relatives aux parties du Modèle de convention fiscale de l'OCDE qui sont citées dans le Modèle de convention des Nations Unies semble fortement relativisé par la confusion que cela pourrait créer quant aux différences entre les deux modèles de convention, et eu égard au fait que cela compliquerait la lecture du Modèle de convention des Nations Unies, en particulier dans les cas où les citations du Modèle de convention de l'OCDE ne proviennent pas de sa version la plus récente et où des changements ont été apportés entre-temps aux observations, réserves et positions. L'inclusion des observations, réserves et positions pourrait donner à penser que le Modèle de convention des Nations Unies n'a pas d'existence propre et qu'il est excessivement subordonné aux évolutions touchant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

8. S'il n'était pas prévu d'inclure dans le Modèle de convention des Nations Unies les positions s'y rapportant, on pourrait s'étonner que les positions relatives au Modèle de convention fiscale de l'OCDE fassent l'objet d'un traitement particulier, alors que l'on ne donnerait pas aux États n'ayant pas fait de commentaire sur le texte de l'OCDE la possibilité d'en faire un au sujet du Modèle de convention des Nations Unies. Si, à l'inverse, il était prévu de prendre en compte les positions concernant le Modèle de convention des Nations Unies, on pourrait se demander pourquoi il serait encore besoin de faire figurer séparément les positions relatives aux parties du Modèle de convention fiscale de l'OCDE incorporées par référence dans le Modèle de convention des Nations Unies. Cet argument a plus de force quand il est clair que le commentaire sur le texte de l'OCDE est approuvé et incorporé, et une force moindre quand il n'apparaît pas clairement que la citation vaut approbation. Le Comité s'efforce actuellement de trouver un moyen d'indiquer clairement s'il approuve ou rejette les commentaires sur le texte de l'OCDE qui sont cités (voir E/2010/45, par. 14), de telle sorte que la question ne devrait en principe se poser que pour les parties du Modèle de convention des Nations Unies qui n'ont pas été récemment révisées.

9. Une raison de ne pas inclure toutes les observations, réserves et positions particulières se rapportant au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui soulève peut-être la question de savoir s'il existe une quelconque nécessité d'assortir le Modèle de convention des Nations Unies d'observations, de réserves et de positions, est que ce dernier est une recommandation formulée par un groupe d'experts agissant en leur qualité propre (le Comité), et n'est pas censé représenter les vues officielles des gouvernements, même s'il est le reflet de la connaissance que les experts ont de pratiques et de préoccupations nationales. Il ne contraint pas, même au sens faible, les gouvernements dans leurs négociations et ne doit pas apparaître comme limitant les mesures qu'ils prennent pour négocier les accords qui leur agréent dans des circonstances particulières. Le Modèle de convention des Nations

Unies assure plus facilement la prévisibilité souhaitée par les investisseurs et les administrateurs, sans pour autant porter atteinte aux décisions souveraines.

10. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 35 de son introduction, « tout comme les autres conventions types, le Modèle de convention des Nations Unies n'a aucun caractère obligatoire. Ses clauses ne doivent pas être considérées comme des dispositions contraignantes ou comme des recommandations formelles de l'Organisation des Nations Unies. »

11. Bien que le Comité n'ait pas retenu cette option à sa troisième session, il serait également possible d'insérer dans l'introduction aux commentaires la remarque générale suivante : « S'agissant des citations du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (quelle qu'en soit la version), il est entendu que divers États membres de l'OCDE ont formulé des réserves au sujet des articles de ce texte, ainsi que des observations sur les commentaires relatifs à ces articles, et que certains États non membres de l'OCDE ont exprimé des positions sur les articles et les commentaires. Ces expressions formelles de divergences avec le Modèle de convention sont incluses dans le texte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, tel qu'il est révisé de temps à autre. Le Comité note que ces réserves, observations et positions sont un aspect du Modèle de convention fiscale de l'OCDE utile pour comprendre comment celui-ci est appliqué et interprété dans la pratique, même si elles ne sont pas reproduites dans le présent Modèle de convention pour des raisons pratiques. »

12. Si l'on sollicitait les observations, réserves et positions des États au sujet du Modèle de convention des Nations Unies, ceux qui sont convaincus qu'une telle déclaration générale est insuffisante pourraient, bien sûr, indiquer leur position sur le Modèle de convention dès lors que celui-ci cite le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sur un point particulier. Ce serait une manière plus directe de prendre en compte les observations, réserves et positions exprimées au sujet du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, mais dans la mesure seulement où une interprétation particulière aurait été retenue dans le Modèle de convention des Nations Unies et où elle l'aurait été d'une manière qui ne répondrait pas adéquatement aux préoccupations des États (du fait par exemple de différences dans la formulation).

III. Observations, réserves et positions relatives au Modèle de convention des Nations Unies

13. Les considérations qui précèdent amènent à s'interroger sur le second aspect examiné dans le présent document : le traitement dont devraient faire l'objet d'éventuelles observations, réserves et positions des pays relatives au Modèle de convention des Nations Unies lui-même (voir par. 1 b) ci-dessus). Le Comité s'est également penché sur cette question à sa quatrième session en 2008 (voir E/2008/45) :

22. L'intérêt éventuel de commentaires officiels de pays sur le Modèle de convention des Nations Unies a été débattu, et a été généralement reconnu, s'agissant notamment d'accroître la transparence des positions de négociation. Un expert a exprimé son désaccord sur ce point. Toutefois, il y a eu aussi certaines discussions sur la nécessité de distinguer les termes « observations » et « réserves » employés par les pays de l'OCDE pour le Modèle de

convention de l'OCDE. Il a été dit qu'il serait peut-être préférable de parler de « positions » non contraignantes ou même de « commentaires ». La nécessité de maintenir cette tâche dans des limites gérables compte tenu des ressources restreintes du Comité a été aussi mentionnée.

14. À ce sujet, tout dispositif s'approchant d'une base de données exhaustive sur les positions des pays exigera du secrétariat, voire du Comité, des ressources considérables. Même si l'on créait un sous-comité ou un groupe de travail pour traiter les positions des pays, notifier à tous les États membres par les voies appropriées la possibilité de faire figurer les positions des pays, relancer les États qui n'auraient pas répondu et rester en liaison avec ceux qui l'auraient fait, ainsi qu'avec le Comité ou un sous-comité, représenterait une charge de travail considérable. Il faudrait également s'assurer que les réponses ne perpétuent pas des interprétations erronées du Modèle de convention des Nations Unies, et qu'elles sont présentées de manière uniforme, et conformément à une bonne intelligence du processus d'enregistrement des positions des pays. Il pourrait être nécessaire de trouver un donateur pour résoudre le problème des ressources, surtout si l'on envisageait une publication imprimée.

15. Ce processus prendra du temps et il ne faudrait pas, de l'avis du secrétariat, qu'il retarde l'achèvement de la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies. Il conviendrait de l'entreprendre comme un projet distinct, du moins dans les circonstances présentes, mené de pair avec la campagne d'information des pays concernant la nouvelle version du Modèle de convention et la stratégie de renforcement des capacités proposées par le Secrétariat et mentionnée par le Secrétaire général dans son récent rapport sur le renforcement des mécanismes institutionnels visant à promouvoir la coopération internationale en matière fiscale (voir E/2011/76, par. 17). Il sera particulièrement important de recueillir les positions relatives au Modèle de convention d'un nombre aussi grand que possible de pays en développement, ce qui ne sera pas chose aisée dans la pratique.

16. Comme indiqué ci-dessus, le concept d'observations et de réserves des pays revêt, dans l'usage de l'OCDE, un sens particulier qui n'a pas d'équivalent pour ce qui concerne le Modèle de convention des Nations Unies, ce pourquoi il est préférable d'éviter la confusion que pourrait créer le recours à la même terminologie. Dans l'hypothèse où l'on solliciterait leurs positions ou leurs commentaires, certains États hésiteraient peut-être à répondre s'ils avaient le sentiment que ces positions ou commentaires pourraient être perçus (y compris par les législateurs ou les juridictions locales) comme les liant à l'avenir. Dans l'introduction au recueil des positions relatives au texte de l'OCDE, il est précisé ceci :

5. Si ces pays expriment généralement leur accord avec le texte des articles du Modèle de Convention fiscale et avec l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires, il subsiste pour chaque pays des points de désaccord. Pour chaque article du Modèle de Convention fiscale, les positions présentées dans ce document indiquent les points sur lesquels un pays est en désaccord avec le texte de l'article et les points sur lesquels il est en désaccord avec une interprétation donnée dans les Commentaires relatifs à cet article. Comme pour les observations et les réserves exprimées par les pays membres, aucune référence n'est faite aux cas dans lesquels un pays souhaiterait compléter le texte d'un article par des dispositions qui ne sont pas en contradiction avec les

dispositions de l'article, en particulier si ces dispositions sont présentées comme des solutions de rechange dans les Commentaires, ou souhaiterait avancer une interprétation qui n'est pas en contradiction avec les Commentaires y relatifs.

17. Il convient de noter à cet égard que, selon une note de bas de page relative à cette introduction, la Chine et l'Indonésie ont souhaité « clarifier expressément que, lors de leurs négociations avec différents pays, elles ne seront pas liées par les positions qu'elles ont exprimées dans ce document ». Le caractère non contraignant des positions pour les États lors de la négociation d'un traité ou de son interprétation, y compris par l'intermédiaire de leurs tribunaux, pourrait être affirmé de manière plus explicite dans le Modèle de convention des Nations Unies ou tout autre document dans lequel ces positions seraient reproduites. De même, il pourrait être clairement indiqué que les positions prises par les États ne devraient pas empêcher ces derniers de marquer leur désaccord avec des interprétations du Modèle de convention dont il n'est pas fait expressément état dans ces positions.

18. Si l'on retient une telle solution, il pourrait être nécessaire de tenir à jour la liste des positions, même entre deux mises à jour du Modèle de convention des Nations Unies, de manière à prendre en compte les positions des États qui ne les auraient pas fait connaître antérieurement, ainsi que les modifications apportées aux positions déjà exprimées. Il y a là une raison supplémentaire de ne pas lier trop étroitement la collecte des positions et la publication d'une nouvelle version du Modèle de convention.

19. Dans un article publié en 2011, Brian Arnold notait par ailleurs ceci :

Les débats relatifs à l'article 14 ont mis en lumière une sérieuse lacune dans le processus de mise à jour du Modèle des Nations Unies, à savoir que les pays n'ont pas la possibilité d'émettre des réserves sur les articles du Modèle, ni des observations sur l'interprétation de ces articles figurant dans les commentaires s'y rapportant, comme c'est le cas pour le Modèle de l'OCDE. Les réserves et observations sont un moyen utile de faire reconnaître les positions minoritaires. On l'a vu, le Comité se compose d'experts servant à titre personnel et non en tant que représentants d'un pays. Il ne serait donc pas approprié que ces experts fassent des réserves ou des observations, et aucun mécanisme ne permet aux pays de formuler de telles réserves ou observations. Du fait de l'absence d'un mécanisme clair qui permette de prendre acte des positions minoritaires, celles-ci sont souvent mentionnées dans les commentaires relatifs au Modèle des Nations Unies, et risquent donc de se voir attribuer plus de poids qu'elle ne le méritent².

20. La solution proposée permettrait de prendre note comme il convient des positions minoritaires de tel ou tel pays sans qu'il soit nécessaire de les mentionner dans les commentaires. Certaines de ces positions minoritaires, en particulier celles qui sont partagées par de nombreux pays en développement, continueraient, de manière tout à fait appropriée, à être mentionnées dans les commentaires (tels qu'ils apparaissent dans le Modèle de convention des Nations Unies). Cela permettrait aussi de prendre note des positions des pays que les membres du Comité n'auraient pas fait figurer dans les commentaires faute de les avoir relevées ou pour toute autre raison.

² Brian J. Arnold, « Tax treaty news », *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n° 3 (2011).

IV. Recommandations

21. Joindre les positions des pays au Modèle de convention des Nations Unies pourrait présenter des avantages sur le plan de la transparence, et du fait que le texte des commentaires gagnerait en clarté, que les pays seraient davantage enclins à « s'approprier » le Modèle de convention et qu'il serait possible de recueillir à la faveur de ce processus des remarques utiles pour l'établissement des versions futures du Modèle et de s'assurer ainsi une participation accrue à l'exercice de mise à jour.

22. Cela pourrait aussi avoir des inconvénients, notamment les problèmes logistiques que connaîtrait le secrétariat s'il devait solliciter et traiter les positions, puis les tenir à jour, avec des ressources limitées (le projet pourrait être tributaire des contributions des États ou d'autres entités), la nécessité d'assurer une certaine cohérence dans la formulation des positions, d'où, probablement, une série d'échanges avant leur mise au point, la difficulté de mettre suffisamment à profit les occasions d'inviter les 193 États Membres des Nations Unies à faire connaître leurs positions et le risque que les pays aient l'impression de se « lier les mains » sans raison en exprimant leurs positions. Le Comité devra réfléchir à ces avantages et à ces inconvénients avant de prendre une décision sur cette question.

23. Pour la prochaine version mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies, il est suggéré ce qui suit :

a) Les observations, réserves et positions des pays concernant le Modèle de convention fiscale de l'OCDE devraient, à tout le moins, être mentionnées en termes généraux dans la partie de l'introduction au Modèle de Convention où il est fait état de l'utilisation du Modèle de l'OCDE;

b) La collecte des positions concernant le Modèle de convention ne devrait pas retarder sa publication, mais, si elle était entreprise, faire l'objet d'un exercice distinct, quoique lui étant lié;

c) Il conviendrait pour éviter toute confusion d'utiliser les termes « positions », « commentaires » ou autres termes similaires de préférence à « observations » et « réserves », eu égard notamment à la manière dont ces mots sont utilisés dans le contexte du Modèle de convention fiscale de l'OCDE;

d) Il faudrait peser avec soin les formulations qui seraient suggérées aux pays présentant une position. La formule généralement utilisée dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE est la suivante : « [tel pays] se réserve le droit ». Quelle que soit la pertinence de ce libellé dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il serait peut-être plus approprié d'utiliser dans le Modèle de convention des Nations Unies des tournures indiquant que tel pays « note », « fait observer » ou « souhaite qu'il soit pris acte », puisque le « droit » de s'écarter de ce Modèle est un droit fondamental qu'il n'est pas besoin d'affirmer formellement, que des positions soient ou non exprimées au sujet d'autres dispositions ou aspects des commentaires;

e) Il convient de reconnaître que la rapidité avec laquelle il sera possible d'établir et de publier un relevé complet des positions dépendra en partie du soutien que les donateurs accepteront d'apporter à cet exercice.