



**Modèle de règles afférentes à la
déclaration obligatoire
d'informations relatives aux
dispositifs de contournement
de la NCD et aux structures
extraterritoriales opaques**

**Modèle de règles afférentes
à la déclaration obligatoire
d'informations relatives
aux dispositifs de
contournement de la NCD
et aux structures
extraterritoriales opaques**

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du status de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Merci de citer l'ouvrage comme suit:

OCDE (2018), Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques, OCDE, Paris.
www.oecd.org/tax/exchange-of-information/modele-regles-declaration-obligatoire-informations-dispositifs-contournement-ncd-structures-extraterritoriales-opaques.pdf

Photo credits: © Evannovostr – Shutterstock.com.

© OCDE 2018

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com

Avant-propos

Le 15 juillet 2014, l'OCDE a publié la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, également appelée Norme commune de déclaration (NCD). Depuis cette date, 102 juridictions se sont engagées à la mettre en oeuvre dans des délais permettant de premiers échanges en 2017 ou en 2018. Les échanges d'ores et déjà réalisés dans le cadre de la NCD entre près de 50 juridictions marquent l'ouverture d'une nouvelle ère de la transparence fiscale internationale et le renforcement de la capacité des juridictions à lutter contre la fraude fiscale internationale.

En parallèle, les informations issues des études universitaires et des révélations parues dans la presse, combinés aux renseignements obtenus plus récemment dans le cadre de contrôles menés par un certain nombre d'administration fiscales, ainsi que les travaux de l'OCDE relatifs à la communication d'informations, démontrent que des conseillers professionnels et d'autres intermédiaires continuent de concevoir, de commercialiser ou d'accompagner la mise en place de structures extraterritoriales et de dispositifs qui peuvent être utilisés par des contribuables pour ne pas déclarer les informations pertinentes à l'administration fiscale de leur juridiction de résidence, y compris en application de la NCD.

C'est dans un tel contexte que les ministres des Finances du G7 ont invité l'OCDE, dans la déclaration de Bari publiée le 13 mai 2017, à commencer à « envisager des solutions afin de faire face aux dispositifs conçus pour contourner la Norme commune de déclaration ou visant à fournir aux bénéficiaires effectifs la protection de structures opaques ». La déclaration précise qu'il conviendrait notamment d'examiner des « règles de déclaration obligatoire d'informations s'inspirant de l'approche retenue en matière de dispositifs d'évasion fiscale dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS. »

Le modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques présentées dans ce rapport ont été approuvées par le Comité des affaires fiscales (CAF) le 8 mars 2018. Cette approbation ne confère cependant pas à ce modèle de règles, la qualité de standard minimum. Ce modèle a été élaboré en s'appuyant largement sur les bonnes pratiques recommandées par le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, en ciblant plus précisément les dispositifs de contournement de la NCD et les structures extraterritoriales opaques.

Table des matières

Avant-propos	3
Abréviations et acronymes.....	7
I. Introduction	9
Éléments clés	10
<i>Marqueurs.....</i>	<i>10</i>
<i>Définition de l'Intermédiaire et calendrier des obligations déclaratives</i>	<i>11</i>
<i>Informations à déclarer</i>	<i>11</i>
<i>Sanctions et autres mesures applicables cas de non-respect des obligations</i>	<i>12</i>
II. Modèle de règles.....	13
1. Définitions	14
Règle 1.1 : Dispositif de contournement de la NCD.....	14
Règle 1.2 : Structure extraterritoriale opaque	15
Règle 1.3 : Intermédiaire.....	16
Règle 1.4 : Autres définitions	17
2. Obligations déclaratives concernant les Dispositifs de contournement de la NCD et les Structures extraterritoriales opaques.....	19
Règle 2.1 : Obligations déclaratives incombant à l'Intermédiaire.....	19
Règle 2.2 : Date à laquelle les informations doivent être déclaré.....	19
Règle 2.3 : Informations que l'Intermédiaire est tenu de déclarer.....	19
Règle 2.4 : Circonstances dans lesquelles un Intermédiaire est dispensé de déclaration.....	20
Règle 2.5 : Exception à la déclaration concernant un Intermédiaire au titre d'informations ayant déjà été déclarées.....	20
Règle 2.6 : Circonstances dans lesquelles un Contribuable à déclarer est tenu de déclarer lui-même des informations	21
Règle 2.7 : Déclaration des dispositifs mis en place après le 29 octobre 2014 et avant la date d'entrée en vigueur des présentes règles.....	21
III. Commentaires	23
1. Définitions	24
1. Dispositif de contournement de la NCD.....	24
2. Structure extraterritoriale opaque	30
3. Intermédiaire.....	33
2. Obligations déclaratives.....	37
3. Sanctions et autres mesures applicables cas de non-respect des obligations	44

Abréviations et acronymes

AMAC	Accord multilatéral entre autorité compétentes
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
CAF	Comité des affaires fiscales
CSC	Connaître son client
EAR	Échange automatique de renseignements
Ent. mult.	Entreprises multinationales
FATCA	Loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers adoptée par les États-Unis
GAFI	Groupe d'action financière
G7	Groupe des sept
G20	Groupe des vingt
ENF	Entité non financière
IF	Institutions financières
LBC	Lutte contre le blanchiment de capitaux
NCD	Norme commune de déclaration
NIF	Numéro d'identification Fiscale
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
USD	Dollar des États-Unis
UE	Union européenne

I. Introduction

1. L'objet de ce modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations est de fournir aux administrations fiscales des renseignements sur les Dispositifs de contournement de la NCD et sur les Structures extraterritoriales opaques, renseignements incluant leurs utilisateurs et les personnes impliquées dans leur fourniture. Les informations déclarées en application de ce modèle peuvent servir non seulement à assurer le respect des obligations fiscales mais aussi à assister la conception de nouvelles politiques fiscales. Ces règles devraient en outre exercer un effet dissuasif sur la conception, la commercialisation et l'utilisation des dispositifs qu'elles visent.

2. Conformément à ce modèle, l'Intermédiaire ou l'utilisateur d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque doit déclarer certaines informations à l'administration fiscale de sa juridiction. Lorsque ces informations concernent des utilisateurs qui résident dans une autre juridiction, elles sont transmises à l'administration fiscale de la juridiction concernée en application des dispositions de l'instrument juridique international applicable.

3. Les règles de déclaration obligatoire d'informations n'ont d'incidence ni sur les dispositions qui mettent en œuvre la NCD dans la législation d'une juridiction, ni sur les déclarations attendues dans le cadre de la NCD. Au contraire, ces règles constituent un moyen de collecter des informations et visent à renforcer l'intégrité de la NCD en dissuadant les conseils et autres intermédiaires de promouvoir certains montages. Ces règles cherchent à atteindre cet objectif en procurant aux administrations fiscales et aux décideurs politiques des informations sur les montages existants, leurs utilisateurs et les personnes impliquées dans leur fourniture, afin d'assurer le respect des obligations fiscales, d'échanger ces renseignements à ses partenaires dans le cadre de traités internationaux, et d'assister la conception des politiques fiscales.

4. Conformément aux principes applicables en matière de déclaration obligatoire d'informations figurant dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, l'application de ce modèle de règles va au-delà des seuls cas de non-respect de la législation fiscale (y compris des obligations déclaratives prévues par la NCD). Si des informations sont déclarées en application de ces règles, cela ne préjuge pas du fait que certaines règles fiscales n'auraient pas été respectées, et n'aboutit pas nécessairement à ce que l'administration fiscale contrôle ou requalifie le dispositif révélé. Réciproquement, le fait qu'une administration fiscale ne formule pas de réponse suite à la déclaration de certains renseignements ne signifie pas qu'elle valide le Dispositif concerné ou les qualifications fiscales opérées. Les juridictions qui mettent en œuvre ce modèle devraient tenir compte des spécificités nationales de leur propre Législation mettant en œuvre la NCD ainsi que de l'interaction de ce modèle avec les règles anti-abus existantes.

Éléments clés

5. Si le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS ne constitue pas un standard minimum, il offre cependant un cadre pour l'élaboration de règles de déclaration obligatoire d'informations inspiré des bonnes pratiques développées au niveau international, et propose aux administrations fiscales différentes options pour répondre aux risques perçus. Afin de définir le régime de la déclaration obligatoire des montages, cinq éléments clés composent son cadre :

- (a) La description des Dispositifs à déclarer (c.-à-d. les marqueurs d'un montage déclarable) ;
- (b) La description des personnes tenues de déclarer de tels dispositifs (c.-à-d. les Intermédiaires soumis aux obligations déclaratives) ;
- (c) Le fait générateur de la déclaration (c.-à-d. le moment où l'obligation déclarative se matérialise, en tenant compte des exceptions prévues) ;
- (d) La description des informations qui doivent être déclarées ;
- (e) Un ensemble de sanctions ou d'autres mesures appropriées applicables en cas de non-respect des obligations.

Le modèle de déclaration obligatoire d'informations présenté dans ce rapport a été élaboré en se référant à ces éléments clés. Les deux premiers éléments (la description des marqueurs et la définition des Intermédiaires) délimitent les obligations déclaratives prévues par ce modèle, de sorte que tout dispositif qui est un « Dispositif de contournement de la NCD » ou utilise une « Structure extraterritoriale opaque » doit être déclaré par toute personne ayant la qualité d' « Intermédiaire » au titre de ce Dispositif ou de cette Structure.

6. La définition d'un Dispositif de contournement de la NCD et celle d'une Structure extraterritoriale opaque sont énoncées respectivement dans les règles 1.1 et 1.2. Ces définitions ont une large portée afin de recouvrir tout type de dispositif ayant pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD ou d'éviter l'identification précise des Bénéficiaires effectifs d'une Structure extraterritoriale opaque. Un Dispositif ou une Structure qui présente ces marqueurs ne doit être déclaré dans la juridiction de dépôt de la déclaration que par les personnes qui soit sont responsables de la conception ou de la commercialisation du Dispositif ou de la Structure en cause, soit peuvent raisonnablement être censées savoir que le Dispositif répond à la description fournie par ces marqueurs (à savoir, les personnes ayant la qualité d' « Intermédiaire » au sens de la règle 1.3). La section 2 de ce modèle décrit les modalités de déclaration des informations, en précisant les circonstances dans lesquelles un Intermédiaire est tenu de s'acquitter des obligations déclaratives (en tenant compte des exceptions prévues), les délais à respecter, ainsi que les informations à déclarer.

Marqueurs

7. Le marqueur relatif aux Dispositifs de contournement de la NCD vise tout dispositif dont on peut raisonnablement conclure qu'il a été conçu ou commercialisé dans le but de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD, ou qu'il a pour effet de la contourner. Ce critère général est complété par des marqueurs spécifiques qui visent plus précisément les caractéristiques connues des Dispositifs de contournement de la NCD. Ces marqueurs spécifiques ont été identifiés sur la base de l'expérience de

plusieurs administrations fiscales, en réponse à des montages qui ont fait l'objet d'une déclaration à l'OCDE au titre du mécanisme de déclaration prévu par la NCD.

8. Le marqueur relatif aux Structures extraterritoriales opaques vise spécifiquement les Instruments extraterritoriaux passifs détenus par l'intermédiaire d'une « Structure opaque ». Ce marqueur permet de compléter les règles de déclaration obligatoire d'informations afférentes aux Dispositifs de contournement de la NCD et de couvrir des Structures qui, généralement, ne seraient pas considérées comme soumises aux obligations déclaratives de la NCD (comme les holdings qui détiennent des actifs autres que des comptes financiers, par exemple des biens immobiliers).

9. A l'instar du marqueur relatif aux Dispositifs de contournement de la NCD, la définition générale d'une « Structure opaque » a pour fondement une analyse visant à déterminer si ladite Structure a pour effet d'éviter l'identification exacte des Bénéficiaires effectifs. Elle permet également d'identifier spécifiquement des techniques de planification fiscale bien établies qui peuvent être utilisées dans le même objectif, comme le recours à des mandataires qui ne précisent pas qu'ils agissent comme tels.

Définition de l'Intermédiaire et calendrier des obligations déclaratives

10. La règle 1.3 définit le terme « Intermédiaire », et les règles 2.1 et 2.2 portent sur la date à laquelle un Intermédiaire doit déclarer les informations concernées. Les Intermédiaires sont les personnes responsables de la conception ou de la commercialisation de Dispositifs de contournement de la NCD et de Structures extraterritoriales opaques (les « Promoteurs »), ainsi que celles qui fournissent des services ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, la mise en place ou l'organisation du Dispositif ou de la Structure en question (« Prestataires de services »). En limitant la définition de l'Intermédiaire aux seuls Promoteurs et Prestataires de services, le modèle de règles s'applique uniquement aux Intermédiaires, Dispositifs et Structures susceptibles de présenter les risques les plus élevés de non-respect des obligations fiscales.

11. Le modèle de règles n'impose une obligation de déclaration d'informations qu'aux Intermédiaires qui présentent un lien suffisant avec la juridiction qui reçoit la déclaration. Sont concernés les Intermédiaires qui exercent leurs activités par l'intermédiaire d'une succursale située dans cette juridiction, ceux qui en sont des résidents, et ceux qui sont gérés, contrôlés, constitués en société ou établis en vertu du droit de cette juridiction.

12. Conformément à la règle 2.2, un Intermédiaire est tenu de déclarer tout Dispositif de contournement de la NCD ou toute Structure extraterritoriale opaque dès sa mise à disposition en vue d'une utilisation, ou chaque fois qu'un Intermédiaire fournit des services en lien avec les Dispositifs ou Structures en question. Ainsi, l'administration fiscale est alertée rapidement des risques potentiels relatifs à la conformité ou qui nécessitent de modifier les règles fiscales en vigueur, et lui permet de disposer d'informations à jour sur les utilisateurs réels du montage lors de sa mise en œuvre.

Informations à déclarer

13. La règle 2.3 détaille la nature des informations à déclarer au titre d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque. Il s'agit notamment des caractéristiques précises caractérisant le Dispositif ou la Structure, ainsi que l'identité des Clients et des utilisateurs réels de ce Dispositif ou de cette Structure, et de tout Intermédiaire impliqué dans la fourniture de ce Dispositif ou de cette Structure. Les informations à déclarer sont conçues de manière à viser les informations présumées les plus pertinentes pour évaluer les risques potentiels, et permettre à

l'administration fiscale concernée d'identifier sans difficulté les juridictions auxquelles les informations devraient être échangées.

14. Ces règles n'imposent pas aux Intermédiaires de déclarer des informations couvertes par le secret professionnel. Il existe par ailleurs des règles visant à limiter la nécessité pour un Intermédiaire de déposer plusieurs déclarations concernant un même Dispositif ou une même Structure. Si aucun Intermédiaire n'entre dans le champ d'application territorial des obligations déclaratives, ou si l'Intermédiaire n'est pas tenu de déclarer les informations en raison de l'application du secret professionnel, l'obligation déclarative incombe à l'utilisateur du Dispositif ou de la Structure en question.

Sanctions et autres mesures applicables cas de non-respect des obligations

15. Pour être efficaces, les règles de déclaration obligatoire doivent mettre en oeuvre des mécanismes appropriés, applicables en cas de non-respect des obligations. Dans la mesure où chaque juridiction définira les sanctions applicables en fonction des circonstances qui lui sont propres, il convient cependant de veiller à leur conférer une nature fortement dissuasive, afin d'encourager la conformité aux obligations concernées. Les commentaires qui accompagnent le modèle décrivent des approches permettant d'assurer le respect des règles.

II. Modèle de règles

1. Définitions

Règle 1.1 : Dispositif de contournement de la NCD

Par « Dispositif de contournement de la NCD », on entend tout dispositif dont il est raisonnable de conclure qu'il a été conçu ou commercialisé pour contourner la Législation mettant en œuvre la NCD ou pour exploiter l'absence de cette législation ou qu'il produit de tels effets, incluant notamment :

- (a) l'utilisation d'un compte, produit ou investissement qui n'est pas, ou est réputé ne pas être un Compte financier, mais dont les caractéristiques sont substantiellement similaires à celles d'un Compte financier ;
- (b) le transfert d'un Compte financier, ou des sommes et/ou actifs financiers détenus dans un Compte financier vers une Institution financière qui n'est pas une Institution financière déclarante ou vers une juridiction qui ne procède pas aux échanges de renseignements prévus par la NCD avec toutes les juridictions dont le Contribuable à déclarer est résident fiscal ;
- (c) la requalification ou le transfert d'un Compte financier, ou des sommes et/ou actifs financiers détenus dans un Compte financier vers un Compte financier qui n'est pas un Compte déclarable ;
- (d) la requalification d'une Institution financière en Institution financière qui n'est pas une Institution financière déclarante ou en une Institution financière ayant sa résidence dans une juridiction qui ne procède pas aux échanges de renseignements prévus par la NCD avec toutes les juridictions dont le Contribuable à déclarer est résident fiscal ;
- (e) l'atteinte aux procédures de diligence raisonnable appliquées par les Institutions financières pour identifier de manière exacte :
 - (i) le Titulaire d'un compte et/ou la Personne détenant le contrôle ; ou
 - (ii) toutes les juridictions de résidence fiscale du Titulaire d'un compte et/ou de la Personne détenant le contrôle ;
- (f) le fait de permettre, ou de viser à permettre :
 - (i) qu'une Entité soit qualifiée d'Entité non financière (ENF) active ;
 - (ii) qu'un investissement soit réalisé par l'intermédiaire d'une Entité sans déclencher de déclaration au titre de la Législation mettant en œuvre la NCD ; ou

- (iii) qu'une personne ne soit pas considérée comme un Personne détenant le contrôle ;
ou
- (g) la qualification d'un paiement effectué au profit du Titulaire d'un compte et/ou de la Personne détenant le contrôle en tant que paiement qui n'est pas à déclarer au titre de la Législation mettant en œuvre la NCD ;

lorsqu'il est raisonnable de conclure que ledit Dispositif a été conçu ou commercialisé dans le but de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD ou d'exploiter l'absence de cette législation ou qu'il produit de tels effets.

Aux fins de la présente règle 1.1, un Dispositif n'est pas considéré comme ayant pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD du simple fait qu'il donne lieu à une absence de déclaration au titre de cette Législation, dès lors qu'il est raisonnable de conclure qu'une telle absence ne porte pas atteinte aux objectifs poursuivis par ladite Législation.

Règle 1.2 : Structure extraterritoriale opaque

- (a) Une « Structure extraterritoriale opaque » est un Véhicule extraterritorial passif détenu par l'intermédiaire d'une Structure opaque.
- (b) Sous réserve du paragraphe (c) ci-dessous, le terme « Véhicule extraterritorial passif » désigne une Personne morale ou une Construction juridique qui n'exerce pas, d'activité économique substantielle, dans sa juridiction d'établissement ou de résidence fiscale, au moyen de ressources appropriées en termes de personnel, d'équipements, d'actifs et de locaux.
- (c) La définition d'un Véhicule extraterritorial passif ne s'applique pas à une Personne morale ou une Construction juridique (i) qui est un Investisseur institutionnel ou qui est contrôlée à 100 % par un ou plusieurs Investisseurs institutionnels, ou (ii) dont tous les Bénéficiaires effectifs sont résidents fiscaux de la juridiction de constitution, de résidence, de direction, de contrôle ou d'établissement (le cas échéant) de la Personne morale ou de la Construction juridique considérée.
- (d) Une Structure opaque est une structure dont il est raisonnable de conclure qu'elle a été conçue ou commercialisée dans le but de, ou qu'elle a pour effet de, permettre à une personne physique d'être le Bénéficiaire effectif d'un Véhicule extraterritorial passif, tout en ne permettant pas de déterminer précisément que cette personne est Bénéficiaire effective, ou génère une apparence que cette personne ne l'est pas, notamment en utilisant :
 - (i) des actionnaires mandataires sans identification du mandant ;
 - (ii) des moyens de contrôle indirect autres que la propriété formelle ;

- (iii) des Dispositifs permettant à un Contribuable à déclarer d'accéder aux actifs détenus par cette structure ou aux revenus qui en découlent, sans en être identifié comme Bénéficiaire effectif ;
- (iv) des Personnes morales dans des juridictions caractérisées par :
 - l'absence d'obligation de conservation, ou de mécanismes de collecte des Informations élémentaires exactes et à jour concernant ces Personnes morales ainsi que d'informations ayant les mêmes qualités sur leurs Bénéficiaires effectifs, au sens des dernières Recommandations du Groupe d'action financière ;
 - l'absence d'obligation, pour leurs actionnaires ou leurs membres, de déclarer le nom des personnes au titre desquelles les actions sont détenues ;
ou
 - l'absence d'obligation, pour leurs actionnaires ou leurs membres, d'informer ces Personnes morales de tout changement dans la structure de propriété ou de contrôle, ainsi que l'inexistence de mécanismes permettant cette information ;
- (v) des Constructions juridiques mises en place en vertu du droit d'une juridiction qui n'impose pas aux administrateurs des fiducies (ou, dans le cas d'une Construction juridique autre qu'une fiducie, aux personnes exerçant des fonctions équivalentes ou similaires) de conserver ou de collecter des informations pertinentes, précises et à jour sur leurs Bénéficiaires effectifs ;

dès lors qu'il est raisonnable de conclure que cette Structure a été conçue ou commercialisée dans le but de, ou qu'elle a pour effet de, permettre à une personne physique d'être le Bénéficiaire effectif d'un Véhicule extraterritorial passif, tout en ne permettant pas de déterminer précisément que cette personne est Bénéficiaire effective, ou en générant une apparence que cette personne ne l'est pas.

Règle 1.3 : Intermédiaire

Le terme « Intermédiaire » désigne :

- (a) toute personne responsable de la conception ou de la commercialisation d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque (un « Promoteur ») ; et

- (b) toute personne qui fournit des Services pertinents associés à un Dispositif de contournement de la NCD ou à une Structure extraterritoriale opaque dans des circonstances où il serait raisonnable qu'il sache qu'il s'agit, respectivement, d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque (un « Prestataire de services »). Le standard selon lequel « il serait raisonnable de savoir » fait référence à l'état de connaissance réelle du Prestataire de services compte tenu des informations aisément disponibles et du degré d'expertise et de compréhension requis pour fournir les Services pertinents.

Règle 1.4 : Autres définitions

Les termes et expressions commençant par une majuscule et figurant entre guillemets ci-après sont définis suit :

- (a) le terme « Dispositif » recouvre tout accord, montage ou plan, ayant ou non une force exécutoire, ainsi que toutes les étapes et transactions par lesquelles il prend effet ;
- (b) l'expression « Informations élémentaires », lorsqu'elle s'applique à une Personne morale, recouvre, au minimum, les informations concernant la propriété formelle et la structure de contrôle de la Personne morale. Cela recouvre notamment les informations relatives à la qualité et au mandat de la Personne morale, de ses actionnaires ou membres et de ses administrateurs.
- (c) l'expression « Bénéficiaire effectif » doit être interprétée conformément aux dernières Recommandations du Groupe d'action financière (GAFI) et recouvre toute personne physique qui exerce un contrôle sur une Personne morale ou une Construction juridique. Cette expression désigne, dans le cas d'une fiducie, tout constituant, tout administrateur, tout protecteur (le cas échéant), tout bénéficiaire ou toute catégorie de bénéficiaires, ainsi que toute autre personne physique exerçant en dernier lieu un contrôle effectif sur la fiducie ; et, dans le cas d'une Construction juridique autre qu'une fiducie, les personnes qui exercent des fonctions équivalentes ou similaires.
- (d) le terme « Client » désigne, à l'égard d'un Intermédiaire, toute personne qui demande à ce dernier de réaliser l'une ou l'autre des actions suivantes, ou au nom ou pour le compte de laquelle, ce dernier réalise l'une ou l'autre de ces actions :
- (i) met à disposition, en vue de son utilisation, un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque ; ou
 - (ii) fournir les Services pertinents associés à un Dispositif de contournement de la NCD ou à une Structure extraterritoriale opaque.
- (e) l'expression « Législation mettant en œuvre la NCD » désigne la Norme commune d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, telle que transposée dans la législation nationale de la juridiction où est mis à disposition le compte, produit, investissement ou Dispositif considéré, et couvre tout instrument juridique international en vigueur et ayant pris effet dans cette juridiction qui prévoit l'échange de renseignements collectés en application de la Norme commune de déclaration.

- (f) l'expression « Investisseur institutionnel » désigne une Personne morale ou une Construction juridique :
 - (i) qui est réglementée comme un établissement bancaire (établissements gérant des dépôts de titres et établissements de dépôt compris), un organisme d'assurance, un organisme de placement collectif ou un fonds de pension ;
 - (ii) dont les actions ou les participations font régulièrement l'objet de transactions sur un marché boursier réglementé ;
 - (iii) qui est une entité publique, une banque centrale, une organisation internationale ou supranationale ; ou
 - (iv) une Personne morale ou une Construction juridique détenue à 100 % par l'une ou l'autre des structures précitées.
- (g) l'expression « Construction juridique » désigne une fiducie en tant que telle ou une autre construction juridique analogue, comme un trust, un « treuhand » ou un « fideicomiso ».
- (h) l'expression « Personne morale » désigne toute entité, et peut à ce titre recouvrir une société, une fondation, un « Anstalt », un partenariat, une association, ainsi que toute autre entité pertinemment similaire, à l'exclusion de toute personne physique.
- (i) l'expression « Structure » désigne un Dispositif concernant la propriété ou le contrôle direct ou indirect d'une personne morale ou d'un actif.
- (j) l'expression « Juridiction partenaire » désigne une juridiction :
 - (i) qui a instauré des règles substantiellement similaires à celles énoncées par les présentes dispositions ; et
 - (ii) qui, à l'égard du Dispositif de contournement de la NCD ou à l'égard de la Structure extraterritoriale opaque, dispose d'instruments internationaux en vigueur prévoyant l'échange de renseignements avec toutes les juridictions de résidence du Contribuable à déclarer.
- (k) l'expression « Services pertinents » à un Dispositif de contournement de la NCD ou à une Structure extraterritoriale opaque désigne toute assistance ou tout conseil dispensés en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l'organisation de ce Dispositif ou de cette Structure.
- (l) l'expression « Contribuable à déclarer » désigne, s'agissant d'un Dispositif de contournement de la NCD, tout utilisateur final réel ou potentiel de ce dispositif et, s'agissant d'une Structure extraterritoriale opaque, toute personne physique dont la qualité de Bénéficiaire effectif ne peut être établie avec précision en raison de l'existence de cette Structure.

Les autres termes commençant par une majuscule qui ne sont pas définis par ailleurs doivent s'entendre selon le sens qui leur est donné dans la Législation mettant en œuvre la NCD applicable.

2. Obligations déclaratives concernant les Dispositifs de contournement de la NCD et les Structures extraterritoriales opaques

Règle 2.1 : Obligations déclaratives incombant à l'Intermédiaire

Toute personne qui est un Intermédiaire au regard d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque est tenue de déclarer ce Dispositif ou cette Structure à l'administration fiscale de [nom de la juridiction] si elle :

- (a) met à disposition le Dispositif de contournement de la NCD ou la Structure extraterritoriale opaque, ou fournit les Services pertinents associés à un tel Dispositif ou à une telle Structure par l'intermédiaire d'une succursale située dans [nom de la juridiction] ;
- (b) est résidente de [nom de la juridiction] ou y a son siège de direction ; ou
- (c) est constituée en société ou établie en vertu des lois de [nom de la juridiction].

Règle 2.2 : Date à laquelle les informations doivent être déclaré

La déclaration prévue par la règle 2.1 doit être effectuée dans les trente jours suivant la date à laquelle l'Intermédiaire :

- (a) met à disposition, en vue de son utilisation, le Dispositif de contournement de la NCD ou la Structure extraterritoriale opaque ; ou
- (b) fournit les Services pertinents associés à un tel dispositif ou à une telle structure.

Règle 2.3 : Informations que l'Intermédiaire est tenu de déclarer

Les informations qu'un Intermédiaire est tenu de déclarer en vertu de la règle 2.1 concernant un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque doivent inclure :

- (a) le nom, l'adresse, la ou les juridictions de résidence fiscale et le ou les NIF des personnes suivantes :
 - (i) la personne qui déclare ;

- (ii) tout Client de cette personne au titre d'un tel dispositif ou d'une telle structure (en identifiant séparément tout Client qui est un Contribuable à déclarer, dont la date de naissance est alors précisée) ;
 - (iii) tout utilisateur réel d'un Dispositif de contournement de la NCD ou tout Bénéficiaire effectif d'une Structure extraterritoriale opaque ;
 - (iv) toute personne qui est un Intermédiaire à l'égard d'un tel dispositif ou d'une telle structure (distincte de la personne qui déclare).
- (b) les précisions du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque, y compris :
- (i) concernant un Dispositif de contournement de la NCD, une description circonstanciée des éléments constitutifs de ce dispositif qui ont été conçus dans l'objectif ou qui a pour effet, de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD, ou commercialisés comme permettant de le faire ; et
 - (ii) concernant une Structure extraterritoriale opaque, une description circonstanciée des éléments constitutifs de cette structure qui ont pour effet d'empêcher de déterminer correctement le Bénéficiaire effectif Contribuable à déclarer, ou qui donnent l'apparence que ce dernier n'est pas un Bénéficiaire effectif d'un Véhicule extraterritorial passif ; et
- (c) la ou les juridictions dans lesquelles le Dispositif de contournement de la NCD ou la Structure extraterritoriale opaque ont été mis à disposition en vue de leur utilisation ;

dès lors qu'il s'agit d'informations connues, possédées ou contrôlées par la personne qui déclare.

Règle 2.4 : Circonstances dans lesquelles un Intermédiaire est dispensé de déclaration

- (a) Un Intermédiaire ne déclare pas les informations visées dans la règle 2.3 lorsque leur déclaration n'est pas permise en vertu de règles de secret professionnel prévues par le droit interne, mais cette dispense ne s'applique que dans la mesure où la déclaration supposerait de dévoiler le contenu d'échanges confidentiels entre un avocat ou autre un représentant légal agréé et un Client, comme défini dans les Commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.
- (b) Un Intermédiaire dispensé de l'obligation de déclarer les informations en vertu de la présente règle 2.4 doit adresser, dans les délais prévus par la règle 2.2, une notification écrite au Client pour l'informer des obligation déclaratives lui incombant en vertu de ces règles.

Règle 2.5 : Exception à la déclaration concernant un Intermédiaire au titre d'informations ayant déjà été déclarées

Un Intermédiaire ne déclare pas les informations visées dans la règle 2.3 dès lors qu'il est en possession de documents établissant que :

- (a) ces informations ont déjà été communiquées à l'administration fiscale de [nom de la juridiction] ;
- (b) ces informations se rapportent aux Services pertinents fournis, ou à un Dispositif de contournement de la NCD ou à une Structure extraterritoriale opaque mis à disposition en vue de leur utilisation, via une succursale de l'Intermédiaire dans une Juridiction partenaire, et ont déjà été déclarées à l'administration fiscale de cette Juridiction partenaire ; ou
- (c) l'Intermédiaire est tenu de déclarer ces informations en vertu de la règle 2.1(c) et ces informations ont été communiquées à l'administration fiscale d'une Juridiction partenaire dans laquelle l'Intermédiaire a sa résidence fiscale ou son siège de direction.

Règle 2.6 : Circonstances dans lesquelles un Contribuable à déclarer est tenu de déclarer lui-même des informations

- (a) Tout Contribuable à déclarer qui réside en [nom de la juridiction] et qui utilise un Dispositif de contournement de la NCD ou qui est un Bénéficiaire effectif dans le cadre d'une Structure extraterritoriale opaque déclare à l'administration fiscale de [nom de la juridiction] les informations relatives au Dispositif ou à la Structure qui ne sont pas déclaré par un Intermédiaire au motif que ce dernier n'est pas soumis aux obligations déclaratives prévues par la règle 2.1 ou est dispensé de déclarer des informations en vertu de la règle 2.4.
- (b) Le Contribuable à déclarer ne déclare pas les informations comme prévu par la règle 2.6(a) dès lors qu'il a reçu des documents transmis par l'Intermédiaire établissant que ce dernier s'est acquitté de la déclaration auprès de l'administration fiscale d'une Juridiction partenaire en vertu de règles de déclaration obligatoire d'informations qui sont pour l'essentiel similaires à celles énoncées dans la présente législation.
- (c) La déclaration d'informations prévue en application de la règle 2.6(a) ci-dessus inclut toutes les informations devant être communiquées en vertu de la règle 2.3 et doit être réalisée dans les trente jours suivant la première étape de mise en œuvre du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque.

Règle 2.7 : Déclaration des dispositifs mis en place après le 29 octobre 2014 et avant la date d'entrée en vigueur des présentes règles

- (a) Un Promoteur est tenu de déclarer un Dispositif de contournement de la NCD dans un délai de 180 jours à compter de la date d'entrée en vigueur des présentes règles :
 - (i) lorsque le Dispositif a été mis en place après 29 octobre 2014 (inclus), mais avant la date d'entrée en vigueur des présentes règles ; et
 - (ii) lorsqu'il a exercé la fonction de Promoteur en lien avec ce Dispositif ;

nonobstant la fourniture par une personne des Services pertinents associés au Dispositif après la date d'entrée en vigueur des présentes règles.

- (b) La déclaration n'est pas obligatoire en vertu du paragraphe (a) lorsque l'Intermédiaire dispose d'une documentation permettant de démontrer que le solde ou la valeur globale du compte financier auquel s'applique le Dispositif de contournement de la NCD était, immédiatement avant la mise en place du dispositif, inférieur à 1 000 000 USD.
- (c) Nonobstant les dispositions de la règle 1.4(e), aux fins de l'application de la présente règle 2.7, le terme « Législation mettant en œuvre la NCD » désigne la Norme commune d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, telle que publiée par l'OCDE le 15 juillet 2014.

III. Commentaires

1. Définitions

1. Dispositif de contournement de la NCD

1. La règle 1.1 contient une description générale des principales caractéristiques des Dispositifs de contournement de la NCD (marqueur général), suivie d'exemples de Dispositifs spécifiques qui répondent à cette description générale (marqueurs spécifiques). Cette approche vise à s'assurer que les dispositifs connus de contournement de la NCD sont couverts, tout en étant suffisamment souple pour couvrir les Dispositifs qui n'ont pas encore été identifiés mais qui sont susceptibles de présenter un risque pour l'intégrité de la NCD.

Marqueur général

2. La définition générale d'un « Dispositif de contournement de la NCD » est donnée dans le premier alinéa de la règle 1.1. Elle s'applique à tout dispositif dont il est raisonnable de conclure qu'il a été conçu ou commercialisé dans le but de, ou qu'il a pour effet de, contourner la Législation mettant en œuvre la NCD, à savoir qu'un tel Dispositif conduit à éviter la déclaration d'informations correctes au titre de la NCD. Un Dispositif est ainsi considéré comme contournant la Législation mettant en œuvre la NCD lorsqu'il permet de se soustraire à la déclaration due au titre de la NCD dans la/les juridiction(s) de résidence d'un contribuable en portant atteinte aux objectifs poursuivis par la NCD, notamment en :

- exploitant l'absence de Législation mettant en œuvre la NCD ou de mise en œuvre adéquate de cette législation ;
- exploitant l'absence d'accord régissant les échanges au titre de la NCD avec une ou plusieurs juridictions de résidence dudit contribuable ;
- portant atteinte aux procédures de diligence raisonnable appliquées par une Institution financière en vertu de la Législation mettant en œuvre la NCD ou en exploitant les insuffisances desdites procédures ; ou
- portant atteinte de quelque autre façon aux objectifs poursuivis par la NCD.

3. Ce critère générique couvre les Dispositifs dont les caractéristiques visent à exclure lesdits Dispositifs du champ d'application de la déclaration au titre de la NCD (dispositifs de contournement de droit), ainsi que tout Dispositif qui, bien que ne supprimant pas juridiquement la déclaration au titre de la NCD, peut permettre de fait d'échapper à cette déclaration, ou donne lieu à la déclaration de renseignements incomplets ou inexacts dans la juridiction de résidence de l'utilisateur du Dispositif.

...conçu ou commercialisé dans le but de, ou [qui] a pour effet de, contourner la Législation mettant en œuvre la NCD...

4. Un Dispositif est visé par le marqueur général s'il a réellement pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD, ainsi que s'il a été conçu à cette fin ou commercialisé comme produisant cet effet. En d'autres termes, le marqueur général couvre à la fois les montages qui sont, ou peuvent être, utilisés pour se soustraire aux obligations juridiques découlant de la Législation mettant en œuvre la NCD applicable ou pour aller à l'encontre de ces obligations, ainsi que ceux fondés sur une interprétation ou une application erronées de cette législation. Un Dispositif devra être considéré comme « conçu pour » contourner la Législation mettant en œuvre la NCD s'il est raisonnable de conclure qu'il a

été mis en place dans l'objectif assumé de conduire à une absence de déclaration au titre de la NCD. Un Dispositif devrait être considéré comme « commercialisé » en tant que Dispositif de contournement de la NCD si l'absence de déclaration au titre de la NCD est l'un des arguments employés pour promouvoir ou vendre ce Dispositif à un Client potentiel ou à un autre utilisateur. Le terme « commercialisé » ne couvre pas la fourniture d'un avis juridique à un Client souhaitant savoir si tel ou tel Dispositif envisagé ou existant est soumis à l'obligation déclarative au titre de la NCD (ou de quelle manière un Dispositif doit être déclaré au titre de la NCD). Ce terme recouvre en revanche toute utilisation ultérieure d'un tel avis pour vendre un investissement ou une structure d'investissement en invoquant son traitement au regard de la NCD.

5. Le simple fait qu'un Dispositif ne donne pas lieu à déclaration n'est pas suffisant pour considérer qu'il a pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD. Cette conclusion sera retenue uniquement lorsqu'il est raisonnable de conclure que le Dispositif porte atteinte aux objectifs poursuivis par la Législation mettant en œuvre la NCD. Les règles relatives à la déclaration obligatoire d'informations n'ont pas pour objet de remettre en cause les orientations claires qui ont été retenues lors de la conception de la NCD. À titre d'exemple, les biens immobiliers sont une catégorie d'actifs n'entrant pas dans le champ d'application de la NCD. En conséquence, un Dispositif visant à retirer des fonds d'un Compte de dépôt déclarable pour l'achat d'un appartement ne constitue pas un Dispositif de contournement de la NCD même si le Dispositif conduit à l'absence de déclaration des fonds utilisés pour cet achat. De même, la NCD définit expressément les catégories de Comptes exclus et d'Institutions financières non déclarantes qui ne sont pas visés par les obligations déclaratives afin de limiter les contraintes déclaratives et administratives, étant précisé que, dans l'ensemble, ces catégories ne présentent pas de risques élevés de non-respect des règles. De ce fait, un transfert de fonds depuis un Compte de dépôt déclarable vers un produit d'épargne retraite ayant la qualité de Compte exclu n'est pas considéré, dans une situation normale, comme ayant pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD. Néanmoins, la commercialisation d'un montage qui utilise une telle exclusion d'une manière qui ne répond pas à la justification initiale de cette exclusion serait considérée comme un Dispositif de contournement de la NCD. Un Dispositif n'a pas pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD si les renseignements relatifs au(x) Compte(s) financier(s) sont échangés avec la ou les juridictions de résidence du Contribuable à déclarer en application d'un accord conforme au Modèle 1A d'accord intergouvernemental de mise en œuvre de la loi FATCA. À titre d'exemple, si un Contribuable à déclarer qui est un résident fiscal de la juridiction X transfère un Compte financier aux États-Unis, ce transfert n'aurait pas pour effet de contourner la Législation mettant en œuvre la NCD dès lors que les renseignements relatifs à ce compte sont transmis à la juridiction X par l'autorité compétente des États-Unis.

... dont il est raisonnable de conclure...

6. Le critère défini par l'expression « dont il est raisonnable de conclure » doit être considéré d'un point de vue objectif, en tenant compte de l'ensemble des faits et circonstances du cas examiné, sans référence à l'intention subjective des personnes impliquées. Ce critère est donc satisfait dès lors qu'une personne raisonnable, agissant comme le ferait un conseiller professionnel, avec une compréhension globale des dispositions et des conséquences du Dispositif et des circonstances dans lesquelles celui-ci a été conçu, commercialisé et utilisé, aboutirait à cette conclusion.

7. Le fait qu'un Dispositif soit un Dispositif de contournement de la NCD ne suffit pas, en soi, à rendre obligatoire la déclaration d'informations par l'Intermédiaire en application du présent modèle de règles. Une autre condition doit être remplie pour déclencher les obligations déclaratives : la présence d'un Intermédiaire exerçant ses activités dans la juridiction de dépôt de la déclaration et qui est soit responsable de la conception ou de la commercialisation du Dispositif, soit fournisseur de Services pertinents, et dont on peut raisonnablement attendre qu'il ait conscience du fait que le Dispositif est un Dispositif de contournement de la NCD. Le critère défini ci-dessus par l'expression « dont on peut raisonnablement attendre qu'il ait conscience », qui s'applique à un Intermédiaire, doit être considéré d'un point de vue

objectif, en tenant compte de l'ensemble des faits et circonstances du cas examiné, sans référence à l'intention subjective des personnes impliquées. Ce critère est donc satisfait dès lors qu'une personne raisonnable agissant comme le ferait un conseiller professionnel, aurait connaissance de cette information. Le critère utilisé pour déterminer si une personne est un Intermédiaire est un critère distinct (voir les Commentaires sur la règle 1.3).

8. Si d'autres orientations se révèlent nécessaires, notamment concernant l'application de ces principes à certaines catégories d'investissements, de transactions ou d'intermédiaires, les juridictions qui mettent en œuvre ces règles sont encouragées à établir un dialogue avec les parties prenantes concernées de manière à fournir à celles-ci les orientations appropriées. L'OCDE est prête à faciliter un tel dialogue et à assister les juridictions dans la coordination de ces orientations afin d'assurer une application cohérente du modèle de règles.

Règle 1.1(a) – Investissements financiers qui ne sont pas des Comptes financiers

9. Le premier marqueur spécifique vise l'utilisation d'un produit financier qui offre à l'investisseur les fonctionnalités clés d'un Compte financier, mais dont les caractéristiques excluent ledit produit de la définition d'un « Compte financier » aux fins de la NCD. Ce marqueur spécifique pourrait, par exemple, couvrir l'utilisation de certains types de monnaie électronique comme alternative à l'utilisation d'un Compte de dépôt, ou l'émission de certains types de contrats dérivés par des Institutions financières qui sont hors du champ d'application de la Législation mettant en œuvre la NCD mais qui reproduisent les caractéristiques des actifs financiers sous-jacents couverts par cette législation. Dans la mesure où il fait référence à « l'utilisation » du produit financier, ce marqueur couvre aussi bien l'offre du produit que les Dispositifs consistant à transférer des fonds vers un tel investissement.

Règle 1.1, paragraphes (b) à (d) – Dispositifs visant à transférer des fonds hors du champ d'application de l'obligation déclarative au titre de la NCD

10. Les trois marqueurs spécifiques suivants prévus par le modèle de règles couvrent les Dispositifs visant à transférer des fonds ou d'autres Actifs financiers vers des Institutions financières ou des Comptes financiers qui ne sont pas à déclarer au titre de la NCD. À la différence du premier marqueur, centré sur les caractéristiques spécifiques au produit permettant d'exclure celui-ci du champ d'application de la Législation mettant en œuvre la NCD, ces marqueurs s'intéressent à la juridiction dans laquelle est proposé le produit, et aux exonérations de déclarations prévues dans cette juridiction, afin d'identifier les Dispositifs susceptibles d'entraîner des risques de contournement de la NCD. Ces marqueurs couvriraient les transferts de fonds vers une Institution financière dans une juridiction qui n'a pas mis en œuvre la NCD ou qui n'échange pas, au titre de cette norme, de renseignements à des fins fiscales avec la juridiction de résidence du contribuable, ainsi que certains transferts de fonds vers un compte qui n'est pas soumis à l'obligation déclarative, bien qu'il soit logé au sein d'une Institution financière dans une Juridiction partenaire, ou des stratégies consistant par exemple à diviser les montants détenus sur un Compte financier pour rester en-deçà du seuil de 250 000 USD qui déclenche l'obligation déclarative au titre de la NCD.

11. Lorsqu'un Dispositif présente l'un de ces marqueurs, des obligations déclaratives incombent à toute personne qui est un Intermédiaire à l'égard du Dispositif considéré. Le critère utilisé pour déterminer si une personne, notamment un Prestataire de services, est un Intermédiaire, est fourni par la règle type 1.3. À titre d'exemple, on ne peut pas raisonnablement attendre d'une Institution financière qui effectue des opérations bancaires ordinaires (services de transferts de fonds, de banque dépositaire, etc.) qu'elle connaisse en détail le réseau d'échanges au titre de la NCD d'une juridiction particulière à une date donnée. En revanche, on peut raisonnablement attendre que cette Institution financière sache, à propos des juridictions avec lesquelles elle a des contacts réguliers, si une juridiction particulière a mis en œuvre la NCD (voir également les deux dernières phrases du paragraphe 20).

12. Ces marqueurs spécifiques s'appliquent aux transferts de fonds ou d'autres Actifs financiers, et englobent les cas dans lesquels une modification de la structure d'investissement a pour effet de placer un Compte financier hors du périmètre de la déclaration NCD. Ils établissent une ligne de démarcation nette, centrée sur les risques connus qui peuvent être évalués à un moment précis (à savoir la date du transfert ou de la conversion), offrant la possibilité aux Intermédiaires, et notamment aux gestionnaires de portefeuille, de mettre au point plus facilement les procédures nécessaires pour assurer le respect des obligations fiscales.

Règle 1.1(e) – Dispositifs compromettant l'efficacité et exploitant les failles des procédures de diligence raisonnable

13. Le cinquième marqueur spécifique vise les Dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable mises en place par les Institutions financières pour collecter des renseignements au titre de la NCD sur le Titulaire d'un compte et les Personnes qui détiennent le contrôle d'une ENF passive. Ces Dispositifs ceux qui vont à l'encontre des résultats attendus de ces procédures (par exemple, l'usage impropre de certificats de résidence, tel que décrit dans les Commentaires sur la règle 1.1(e)(ii) ci-après). Ces Dispositifs sont notamment ceux qui s'appuient sur l'inexistence ou l'application inadéquate de ces procédures, en tirant profit par exemple d'une mise en œuvre défailante des dernières Recommandations du GAFI, à savoir, à ce jour, celles adoptées en février 2012. Ce marqueur engloberait le recours à des Structures pouvant éviter d'établir clairement l'identité du Titulaire d'un compte et des Personnes détenant le contrôle et qui reposent sur la création d'indices ou de pièces justificatives pour induire en erreur une Institution financière quant à la/aux juridiction(s) de résidence véritable(s) du Titulaire d'un compte afin de favoriser la déclaration de renseignements erronés ou incomplets au titre de la NCD.

Règle 1.1(e), alinéa (i) – Dispositifs qui ne permettent pas d'établir clairement l'identité du Titulaire d'un compte ou de la Personne détenant le contrôle

14. Cet alinéa concerne les cas dans lesquels il est raisonnable de conclure qu'un Dispositif, par exemple une Structure de détention d'actifs, ne permet pas d'établir clairement l'identité des Bénéficiaires effectifs sous-jacents de manière à se soustraire à l'application des procédures de diligence raisonnable au titre de la NCD. Il convient de noter que, dans les Structures les plus simples et les plus courantes, les procédures de diligence raisonnable appliquées par les Institutions financières sont généralement suffisantes pour identifier les Titulaires d'un compte et les Personnes détenant le contrôle. Par exemple :

- on peut s'attendre à ce qu'une banque qui ouvre un compte pour le compte d'une fiducie (*trust*) ayant des bénéficiaires étrangers demande une copie de l'acte de fiducie, dans lequel devraient figurer les noms des bénéficiaires (et autres bénéficiaires effectifs de la fiducie) ; et
- on peut s'attendre à ce qu'un courtier en actions qui gère un portefeuille d'actions pour le compte d'une entité extraterritoriale demande à cette entité de lui fournir des renseignements sur les actionnaires ou de prouver par d'autres moyens que l'entité est une Institution financière ou une ENF active.

15. Les Structures simples de ce type ne seront pas, en tant que telles, visées par le marqueur spécifique décrit par la règle 1.1(e)(i), sauf si elles présentent des caractéristiques telles qu'une personne raisonnable pourrait être amenée à conclure que le Dispositif, dans son ensemble, aurait pour effet de porter atteinte aux procédures de diligence raisonnable appliquées par les Institutions financières en vertu de la Législation mettant en œuvre la NCD applicable. Il pourrait par exemple s'agir d'un Dispositif visant à induire en erreur une Institution financière lors de l'ouverture d'un compte quant à l'identité des véritables bénéficiaires discrétionnaires d'une fiducie, en désignant un organisme de bienfaisance comme unique

bénéficiaire discrétionnaire lors de l'ouverture du compte avant de lui substituer, dans un deuxième temps et sans en informer l'Institution financière, les véritables bénéficiaires discrétionnaires prévus dès l'origine.

Règle 1.1(e), alinéa (ii) – Dispositifs qui ne permettent pas d'établir clairement la résidence du Titulaire d'un compte ou de la Personne détenant le contrôle

16. L'alinéa (ii) de ce marqueur s'applique aux Dispositifs susceptibles d'être utilisés pour éviter la déclaration de renseignements précis et complets au titre de la NCD à la juridiction de résidence fiscale du Titulaire d'un compte ou de la Personne détenant le contrôle. Une personne qui inciterait à l'utilisation d'un certificat de résidence fiscale pour faciliter le contournement de la NCD, par exemple, serait visée par ce marqueur.

17. Un certain nombre de juridictions offrent aux particuliers des incitations fiscales afin de les encourager à les choisir comme juridiction de résidence fiscale. Ces incitations peuvent par exemple prévoir une exonération temporaire ou permanente d'impôt sur les revenus de source étrangère et la résidence fiscale peut être obtenue simplement en répondant à un critère de présence minimale. Une personne résidente fiscale de plusieurs juridictions pourra alors utiliser le certificat de résidence ainsi obtenu pour ne pas déclarer le fait qu'elle est résidente fiscale d'une autre juridiction. La présentation d'un tel certificat comme justificatif de résidence dans le but de compromettre l'efficacité des procédures de diligence raisonnable appliquées par une Institution financière serait donc visée par le marqueur spécifique prévu par la règle 1.1(e)(ii), en tant que Dispositif dont il est raisonnable de conclure qu'il a pour effet de porter atteinte aux procédures de diligence raisonnable mises en œuvre par les Institutions financières pour identifier correctement l'ensemble des juridictions de résidence fiscale du Titulaire d'un compte et/ou d'une Personne détenant le contrôle.

18. Si l'obtention d'un certificat de résidence fiscale peut faire partie d'un Dispositif visant à contourner le NCD, une personne qui n'est pas un Promoteur mais qui fournit simplement les services permettant l'obtention d'un tel certificat ne serait pas considérée comme un Intermédiaire dans le cadre d'un Dispositif de contournement de la NCD, sauf si l'on pourrait raisonnablement attendre de cette personne qu'elle ait conscience du fait que le certificat de résidence fiscale a été commercialisé auprès du Client dans le but d'éviter une déclaration au titre de la NCD.

Règle 1.1(f) – Exploitation du statut d'ENF active ou contournement du statut de personne détenant le contrôle

19. Le sixième marqueur spécifique vise les Dispositifs qui tirent profit du fait qu'une ENF active n'est pas soumise aux obligations déclaratives au titre de la NCD en ce qui concerne les Personnes qui en détiennent le contrôle, ainsi que les Dispositifs impliquant l'utilisation d'une ENF passive et qui sont conçus pour contourner l'obligation de déclaration des Personnes qui en détiennent le contrôle. Le modèle de règles prévues par la règle 1.1(f) portent sur trois catégories de risques connus :

- la commercialisation d'une société déclarant pouvoir prétendre automatiquement au statut d'ENF active dans la juridiction dans laquelle elle a été constituée ;
- la mise en place, par l'intermédiaire d'une ENF, de Dispositifs d'investissements successifs qui a pour objectif d'éviter à un investisseur d'avoir à révéler son identité en vertu de la NCD ; et
- la réalisation, au sein d'une ENF passive, d'investissements structurés de manière à ce que l'investisseur échappe à la définition de Personne détenant le contrôle aux fins de la NCD.

La dernière catégorie de ce marqueur couvre également les montages destinés à requalifier une fiducie en société en tant qu'instrument d'investissement afin d'éviter d'avoir à déclarer comme Personnes détenant le contrôle les bénéficiaires discrétionnaires de cette fiducie.

20. Ce marqueur s'appuie sur les définitions correspondantes figurant dans la Législation mettant en œuvre la NCD pour cibler précisément de tels risques sans pour autant préciser la technique particulière utilisée à cette fin. Le simple fait, cependant, qu'une entité soit qualifiée d'ENF active aux fins de la NCD ou qu'une personne ait réalisé un investissement financier dans une ENF active ou passive n'est pas suffisant pour faire entrer un Dispositif dans le champ de ce marqueur, sauf si la transaction inclut un élément conçu pour conférer à l'entité le statut d'ENF active aux fins de la NCD ou si l'investissement dans l'ENF est structuré de telle sorte que l'on puisse raisonnablement penser que l'objectif attendu du Dispositif est de compromettre l'application des procédures de diligence raisonnable au titre de la NCD.

Règle 1.1(g) – Paiements hors champ de la déclaration au profit du Titulaire d'un compte

21. Le dernier marqueur spécifique concerne les Dispositifs qui ont pour effet qu'un paiement versé au Titulaire d'un compte ou à une Personne détenant le contrôle soit classé comme un paiement qui n'est pas soumis à l'obligation de déclaration au titre de la NCD. Le modèle de règles couvre les Dispositifs destinés à « classer » des paiements comme à ne pas déclarer même lorsque le Dispositif n'a aucun effet juridique, et précise également que les paiements doivent être versés au Titulaire d'un compte ou à la Personne détenant le contrôle, ou être réalisés « à leur profit ». Ce marqueur pourrait par exemple viser une fiducie chargée de régler des factures pour le compte d'un bénéficiaire, ou de créditer des montants vers une carte de débit ou de crédit prépayée.

Autres définitions énoncées dans la règle 1.4

22. De nombreuses définitions associées au marqueur des Dispositifs de contournement de la NCD découlent de celles utilisées dans la NCD. Cependant, certains des termes commençant par une majuscule ont, dans le cadre de ces règles, une signification particulière.

« Dispositif »

23. Le terme « Dispositif » fait partie intégrante de la définition de Dispositif de contournement de la NCD. Comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, cette définition vise à être suffisamment vaste et robuste pour englober tout dispositif, plan ou schéma (ayant ou non une force exécutoire d'un point de vue juridique), ainsi que toutes les étapes et transactions qui en font partie ou par lesquelles ce Dispositif prend effet.

« Législation mettant en œuvre la NCD »

24. La définition de Législation mettant en œuvre la NCD fait référence à la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, telle que transposée dans la législation nationale de la juridiction où est détenu le compte, le produit ou l'investissement considéré. Cette définition englobe tous les accords en vigueur prévoyant l'échange des renseignements collectés en application de ladite législation, en particulier la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers. En conséquence, un dispositif sera considéré comme contournant la NCD non seulement lorsqu'il a pour effet de permettre à l'Institution financière de se soustraire à ses obligations déclaratives à l'égard de l'administration fiscale (ou de l'amener à déclarer des informations erronées), mais également lorsqu'il permet d'éviter que ces renseignements soient échangés avec l'administration fiscale des juridictions de résidence fiscale du Contribuable à déclarer.

2. Structure extraterritoriale opaque

25. La règle 1.2 définit un marqueur relatif aux Structures extraterritoriales opaques. Ce marqueur contient des exemples précis de Structures de propriété opaques, comme l'utilisation d'actionnaires mandataires, de Dispositifs de contrôle indirect ou de Dispositifs permettant à une personne d'avoir accès à des actifs détenus par un instrument extraterritorial ou aux revenus qui en découlent, sans être identifiée comme Bénéficiaire effectif desdits actifs.

26. Ce marqueur complète celui défini relatifs aux Dispositifs de contournement de la NCD, en identifiant de manière spécifique les caractéristiques des Structures extraterritoriales couramment utilisées pour éviter que l'identité du Bénéficiaire effectif soit clairement établie. Dans la mesure où ce marqueur n'est pas centré sur la notion de contournement de la NCD, il couvre également les Structures qui détiennent des actifs autres que des Comptes financiers, autrement dit qui ne sont pas à déclarer au titre de la NCD (biens immobiliers par exemple). D'une manière générale, un Véhicule extraterritorial passif sera visé par ce marqueur lorsque la structure de propriété dudit véhicule a été conçue pour éviter que soit clairement établie l'identité de la(des) personne(s) physique(s) exerçant en dernier lieu un contrôle effectif sur l'instrument considéré.

27. L'expression « Véhicule extraterritorial passif » est définie aux paragraphes (b) et (c) de la règle 1.2, et l'expression « Structure opaque » au paragraphe (d) de cette même règle 1.2. D'autres termes sont définis par la règle 1.4.

Règle 1.2(b) – Instrument extraterritorial passif

28. La règle 1(2) détermine dans quelles circonstances une Personne morale ou une Construction juridique est considérée comme un Véhicule extraterritorial passif. Un véhicule passif désigne tout instrument qui n'exerce pas d'activité économique substantielle en mobilisant les ressources appropriées en termes de personnel, d'équipements, de biens et de locaux. Pour qu'un véhicule extraterritorial soit considéré comme actif (et hors du champ d'application du marqueur) en vertu de ce critère, c'est l'activité économique de l'entité elle-même, et non celle d'une autre partie, qui doit s'avérer substantielle au regard de chacune de ces quatre conditions. Une entité extraterritoriale établie dans la Juridiction A qui facture à une société apparentée des services fournis par un sous-traitant dans la Juridiction B serait, au sens de la définition de la règle 1.2(b), considérée comme passive. En effet, une telle entité n'emploierait aucun personnel, et ne disposerait pas des équipements, biens, ou locaux nécessaires à l'exercice d'une activité économique substantielle. Le fait de recruter du personnel, d'acquérir des biens ou des équipements, ou encore de louer des locaux ne devrait pas être considéré comme constituant une activité économique substantielle si l'unique objectif ainsi recherché est d'échapper à la qualification de Véhicule extraterritorial passif.

29. Un véhicule est considéré comme « extraterritorial » s'il est constitué en société, résident, géré, contrôlé ou établi en dehors de la juridiction de résidence de ses Bénéficiaires effectifs. Les entités et dispositifs considérés comme purement nationaux (et par conséquent hors du champ d'application de ce marqueur) seront notamment les sociétés immatriculées localement et détenues exclusivement par des actionnaires résidents, et les fiducies familiales de droit interne dont les bénéficiaires sont résidents, et dont les administrateurs et autres personnes exerçant un contrôle sur la fiducie sont tous résidents de la même juridiction que les bénéficiaires.

30. La définition du terme « extraterritorial » prévoit que si un quelconque Bénéficiaire effectif est résident d'une juridiction autre que celle où l'instrument est constitué en société, résident, géré, contrôlé ou établi, cet instrument sera considéré comme extraterritorial pour l'ensemble de ses bénéficiaires effectifs. L'objectif est d'empêcher les planificateurs fiscaux d'établir une entité extraterritoriale avec

localement un ou plusieurs Bénéficiaires effectifs dans le seul but de contourner les obligations déclaratives au titre du modèle de règles. Néanmoins, cela signifie qu'une fiducie familiale de droit national classique dotée d'un seul bénéficiaire non-résident sera aussi visée par cette définition. Il convient toutefois de noter que la définition du terme « Prestataire de services » figurant dans la règle 1.3 s'applique aux personnes dont on peut raisonnablement attendre qu'elles aient conscience du fait que la Structure est une Structure extraterritoriale. En d'autres termes, une fiducie qui n'était pas un Instrument extraterritorial passif à la date de sa constitution n'entrera pas dans le champ des obligations déclaratives au seul motif que la personne qui l'a constituée a, par la suite, appris que l'un des bénéficiaires de celle-ci a changé de pays de résidence. Toutefois, si cette personne venait à fournir d'autres services en relation avec la même fiducie, elle serait alors tenue de prendre en compte cette information nouvelle lors de toute analyse visant à déterminer si la fiducie doit faire l'objet d'une déclaration en application des présentes règles.

Exception concernant les Investisseurs institutionnels

31. La définition de « Structure extraterritoriale opaque » ne s'applique qu'aux instruments d'investissement privés à capital fermé. La règle 1.2(c) exclut par conséquent du champ de la définition d'« Véhicule extraterritorial passif » les Personnes morales ou Dispositifs considérés comme des « Investisseurs institutionnels » au sens de la définition figurant à la règle 1.4(f), ou contrôlés à 100 % par un ou plusieurs « Investisseurs institutionnels », sachant qu'il est improbable que de telles Personnes morales ou de tels Dispositifs soient utilisés pour éviter que soit clairement établie l'identité de la/de(s) personne(s) physique(s) exerçant en dernier lieu un contrôle effectif, et que les risques de non-respect des règles sont de ce fait limités. Plus généralement, dans la mesure où cette règle utilise la définition du Bénéficiaire effectif énoncée dans les Recommandations du GAFI, elle ne s'appliquera pas, sauf exception, aux actionnaires d'un instrument détenu par de nombreux investisseurs (instrument multi-investisseurs) : ceux-ci ne seront pas qualifiés de Bénéficiaires effectifs, sauf si le volume d'actions qu'ils détiennent dépasse un seuil spécifique ou s'ils exercent un contrôle effectif sur cet instrument.

Structure opaque

32. On considère qu'un Véhicule extraterritorial passif est détenu en recourant à une « Structure opaque » (et fait donc partie intégrante d'une Structure extraterritoriale opaque) dès lors que la propriété de cet instrument est structurée de manière à éviter que la qualité de Bénéficiaire effectif d'une personne puisse être établie avec précision au titre de cet instrument, ou de manière à donner l'apparence que cette personne n'est pas un Bénéficiaire effectif de l'instrument passif considéré. La notion de « Structure extraterritoriale opaque », qui constitue l'élément général du marqueur, recouvre par exemple les Structures utilisant une entité établie dans une juridiction dont le manque de transparence en matière de propriété au regard de l'entité considérée rend difficile l'identification du Bénéficiaire effectif de l'Instrument extraterritorial passif. Ce terme couvre également les Dispositifs qui permettent à une personne étrangère à la chaîne de propriété d'exercer un contrôle indirect sur un Instrument extraterritorial passif ou sur ses actifs, par exemple les Structures utilisant des mandataires non identifiés en tant que tels. Les paragraphes qui suivent décrivent des exemples précis de Dispositifs susceptibles de soumettre une Structure à une obligation déclarative en vertu des présentes règles.

Règle 1.2(d), alinéa (i) – Utilisation d'actionnaires mandataires en dissimulant l'existence d'un mandat

33. Publiées en octobre 2014, les Lignes directrices sur la transparence et le bénéficiaire effectif du GAFI indiquent (paragraphe 9(e)) que le recours à des actionnaires mandataires sans dévoiler l'identité du mandant fait partie des principaux mécanismes utilisés dans les Structures extraterritoriales pour éviter que la qualité de Bénéficiaire effectif d'une personne puisse être établie avec précision.

34. Par actionnaire mandataire, on entend toute personne qui détient des actions pour le compte d'une autre personne (le mandant). La nature juridique précise de la relation dépendra des modalités convenues entre le mandataire et le mandant et des circonstances dans lesquelles cette relation est établie. À titre d'exemple, un mandataire pourra intervenir en tant qu'agent ou en tant que simple fiduciaire, ou détenir les actions pour le compte de leur acquéreur dans le cadre d'une transaction inachevée. Un Dispositif utilisant un actionnaire mandataire sera visé par le marqueur spécifique de la règle 1.2(d)(i) uniquement lorsque les informations relatives au Dispositif ou à l'identité du mandant n'ont pas été communiquées. Si les actions d'instruments multi-investisseurs faisant régulièrement l'objet de transactions sont souvent détenues par des courtiers et des dépositaires qui sont des mandataires, le marqueur ne s'appliquera pas, sauf exception, à de tels Dispositifs, puisque les entités détenues par des actionnaires multiples n'entrent pas dans la catégorie des Structures extraterritoriales opaques.

Règle 1.2(d), alinéa (ii) – Contrôle indirect au-delà du propriétaire formel

35. Les Structures extraterritoriales opaques se caractérisent aussi souvent par la possibilité, pour une personne physique, d'exercer un contrôle indirect sur l'instrument extraterritorial en vertu de dispositions informelles conclues avec les personnes qui exercent un contrôle direct sur cet instrument. Ce type de Dispositifs de contrôle informels ne permettent pas que soit clairement établie l'identité du Bénéficiaire effectif, soit en rendant difficile l'identification des personnes physiques qui exercent un contrôle direct ou indirect sur l'Instrument extraterritorial passif, soit en donnant l'impression que la personne exerçant ce contrôle est le Bénéficiaire effectif, alors que le contrôle effectif est en réalité exercé par une ou plusieurs tierces parties.

36. À titre d'exemple, un administrateur de fiducie (notamment un avocat) agissant habituellement selon les instructions reçues d'une autre personne serait visé par ce marqueur, même si cette personne n'est pas reconnue comme administrateur ou protecteur de la fiducie considérée aux termes de l'acte constitutif de cette dernière.

37. Ce marqueur vise les Constructions juridiques ou les Dispositifs formels ayant pour effet de priver le propriétaire formel d'un actif de l'avantage économique ou du revenu tiré de cet actif au profit d'une tierce partie, laquelle obtient ainsi l'avantage économique de l'actif sans en être reconnue comme le Bénéficiaire effectif. Ce marqueur s'appliquerait aux Dispositifs par lesquels une personne physique verserait des fonds à une société non affiliée pour obtenir en contrepartie l'option d'acquérir moyennant un montant nominal la totalité ou la quasi-totalité des actifs de cette société. Un tel Dispositif aurait pour effet de permettre au détenteur de l'option d'exercer en dernier lieu un contrôle effectif sur la société ou sur les actifs détenus par celle-ci sans pour autant être identifié comme leur propriétaire formel.

Règle 1.2(d), alinéa (iii) – Dispositifs permettant à une personne d'avoir accès à des actifs ou revenus sans être identifiée comme le Bénéficiaire effectif

38. Ce marqueur spécifique vise les techniques utilisées pour sortir des fonds ou des valeurs d'une Structure extraterritoriale opaque sans que ces paiements ne soient portés à l'attention de l'administration fiscale de la juridiction de résidence, de même que les Dispositifs utilisés pour éviter la détermination de l'origine de ces fonds. Sont notamment visés l'utilisation de cartes bancaires de débit et de crédit prépayées et de prêts sans intérêts.

Règle 1.2(d), alinéas (iv) et (v) – Utilisation de Personnes morales et de Constructions juridiques situées dans des juridictions caractérisées par l’insuffisance de leurs règles de lutte contre le blanchiment de capitaux

39. Ces marqueurs spécifiques ciblent l’utilisation de Personnes morales ou de Constructions juridiques dans des juridictions qui n’ont pas mis en œuvre de manière appropriée les exigences du GAFI en matière de transparence énoncées par les marqueurs, mais uniquement lorsqu’une ou plusieurs des obligations ainsi énoncées ne sont pas appliquées à la Personne morale ou à la Construction juridique spécifique utilisée par la Structure. Le modèle de règles fait référence à la dernière version en date des Recommandations du GAFI, à savoir, à ce jour, celles adoptées en février 2012. Les juridictions peuvent choisir d’inclure une référence explicite à cette version dans leur législation nationale. Cette référence devra alors être mise à jour lorsque le GAFI adoptera de nouvelles recommandations ou des recommandations révisées.

Autres définitions énoncées dans la règle 1.4

40. La plupart des termes définis par la règle 1.2 sont inspirés de termes équivalents utilisés dans les Recommandations du GAFI adoptées en 2012 et peuvent être interprétés à la lumière des orientations formulées dans le cadre du GAFI. Les termes suivants, en revanche, sont spécifiques au marqueur des Structures extraterritoriales opaques.

Investisseur institutionnel

41. La définition de l’expression « Investisseur Institutionnel » couvre aussi bien les investisseurs institutionnels eux-mêmes que les instruments contrôlés par ceux-ci. Par « Investisseurs institutionnels », on entend : a) les entités réglementées ; b) les entités dont les actions font régulièrement l’objet de transactions sur un marché boursier reconnu ; et c) les entités publiques, les banques centrales, et les organisations internationales ou supranationales. Par organisation internationale ou supranationale, on entend toute organisation intergouvernementale dont les membres sont essentiellement des États.

Structure

42. L’expression « Structure » désigne un Dispositif concernant la propriété ou le contrôle, direct(e) ou indirect(e), d’une Personne morale ou d’un actif. Le sens du terme Dispositif est le même que celui énoncé par la règle 1.4.

3. Intermédiaire

43. La règle 1.3 définit le terme « Intermédiaire », qui recouvre toute personne responsable de la conception ou de la commercialisation d’un Dispositif de contournement de la NCD ou d’une Structure extraterritoriale opaque (tout Promoteur), ainsi que toute personne qui fournit des services en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l’organisation de ce Dispositif ou de cette Structure (tout Prestataire de services), dans des circonstances où l’on peut raisonnablement attendre que cette personne ait conscience du fait que le Dispositif contournait la NCD ou était une Structure extraterritoriale opaque. Les informations connues par un Intermédiaire et ses actions englobent celles de ses salariés et sous-traitants agissant dans le cadre de leurs fonctions, et les obligations déclaratives correspondantes incombent à l’Intermédiaire, qui encourt les sanctions applicables en cas de non-respect de celles-ci.

44. À la différence de la définition figurant dans le Rapport sur l’Action 12 du projet BEPS, la définition de l’Intermédiaire n’est pas limitée aux personnes intervenant sur les « aspects fiscaux » d’un Dispositif. Si le fait de restreindre la portée des règles de déclaration d’informations aux seuls conseillers

fiscaux peut être considéré comme une limitation justifiée s'agissant de règles visant des Promoteurs à l'origine de Dispositifs visant à échapper à l'impôt, une telle restriction serait excessive dans le cas de Dispositifs conçus pour échapper à l'obligation de déclarer des renseignements au titre de la NCD, sachant qu'il est peu probable que la caractéristique distinctive du Dispositif réside dans ses conséquences fiscales en tant que telles, et qu'il est davantage probable qu'elle réside dans la manière dont le Dispositif peut être utilisé pour contourner les obligations déclaratives découlant de la NCD et porter atteinte à l'efficacité des procédures de diligence raisonnable appliquées par une Institution financière. Restreindre la portée de la définition des Intermédiaires aux seuls conseillers fiscaux aurait pour effet d'exclure tout un éventail d'intermédiaires éventuels (conseillers en investissement et juristes, notamment) qui ne fournissent pas de services dans le domaine fiscal (et peuvent ne pas être autorisés à le faire).

Promoteurs

45. Une personne est « responsable » de la conception d'un Dispositif de contournement de la NCD lorsqu'elle confère à ce Dispositif des caractéristiques ayant pour effet, ou dont on s'attend à ce qu'elles aient pour effet, de permettre de contourner la NCD. De même, on considérera qu'une personne est responsable de la conception d'une Structure extraterritoriale opaque lorsqu'elle confère à cette Structure des caractéristiques telles que celle-ci soit considérée comme opaque conformément au critère défini par la règle 1.2(d).

46. La « commercialisation » d'un Dispositif ou d'une Structure désigne le fait d'encourager d'autres personnes à recourir à ce Dispositif pour des motifs liés à son traitement au titre de la NCD ou à la possibilité qu'il offre d'éviter que soit établie l'identité du Bénéficiaire effectif. On peut considérer qu'une personne commercialise un Dispositif de contournement de la NCD y compris lorsque le Dispositif considéré n'a pas été conçu à cet effet dès l'origine. Un conseiller financier, par exemple, qui repère un produit d'investissement et le commercialise auprès d'un client pour lui permettre d'échapper à l'obligation déclarative découlant de la NCD devrait être considéré comme un Intermédiaire au regard d'un Dispositif de contournement de la NCD même si l'émetteur n'a peut-être pas conçu ou commercialisé ce produit d'investissement comme un moyen de contourner la NCD ou ne l'a peut-être pas destiné à une telle utilisation.

Prestataires de services en lien avec des Dispositifs de contournement de la NCD

47. La portée de la définition d'Intermédiaire s'étend au-delà des Promoteurs à l'origine de Dispositifs de contournement de la NCD pour couvrir des personnes fournissant des « Services pertinents » (à savoir des conseils ou une assistance dispensés en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l'organisation d'un Dispositif de contournement de la NCD) dans la mesure où l'on peut raisonnablement attendre de ces personnes qu'elles aient conscience du fait que le Dispositif donne lieu à la déclaration d'informations en vertu du modèle de règles.

48. Par « Services pertinents », on entend toute assistance ou tout conseil dispensés par un Prestataire de services en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l'organisation d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque. Cette expression s'applique par exemple à tout conseil dispensé par un juriste, un comptable ou un conseiller financier dans le cadre d'une activité consistant, pour une société prestataire de services, à fournir des services professionnels ou des services dans les domaines de la gestion et du respect des obligations fiscales à une entité extraterritoriale utilisée par un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque.

49. L'extension de l'obligation déclarative aux Prestataires de Services pertinents a pour finalité de garantir que les règles s'appliquent aux promoteurs de facto (à savoir aux personnes qui jouent le rôle

principal dans la conception, la mise à disposition ou l'organisation d'un Dispositif de contournement de la NCD, même si d'autres personnes sont responsables de la conception et de la commercialisation dudit dispositif), ainsi qu'aux conseillers et prestataires de services qui présentent un niveau de connaissance d'un Dispositif et d'implication à son égard suffisant pour être visés par une obligation déclarative au titre de la NCD.

50. Toutefois, une personne ne sera considérée comme un Prestataire de services que s'il s'agit d'une personne dont l'on peut « raisonnablement attendre qu'elle ait conscience », du fait que le Dispositif répond à définition d'un Dispositif de contournement de la NCD. Ce critère suppose que le Prestataire de services dispose d'une connaissance des caractéristiques du Dispositif et d'une compréhension et de son traitement juridique qui sont suffisantes pour lui permettre d'établir si le Dispositif a pour effet de contourner la NCD. En ce qui concerne les caractéristiques du Dispositif, les Prestataires de services doivent prendre en compte tout ce qu'ils savent réellement du Dispositif ainsi que toute information aisément accessible (notamment, dans le cas d'une Institution financière, des informations figurant dans le dossier du client ou collectées en application des dispositions de lutte contre le blanchiment d'argent et de connaissance de la clientèle ou des obligations prévues par la NCD). Le présent modèle de règles ne prévoit pas d'obligations supplémentaires en matière de diligence raisonnable ou de vérification. Concernant le traitement juridique du Dispositif (y compris en vertu de la Législation mettant en œuvre la NCD applicable), le Prestataire de services est tenu de disposer du niveau d'expertise qui serait normalement attendu d'une personne fournissant les Services pertinents.

51. Une personne est donc visée par la définition du Prestataire de services lorsque sa connaissance du Dispositif, associée au niveau d'expertise et de compréhension requis pour fournir les Services pertinents, est telle que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elle ait conscience du fait que le Dispositif est un Dispositif de contournement de la NCD. Cette définition couvrirait, à titre d'exemple, un Prestataire travaillant en étroite collaboration avec le Promoteur dans la conception ou la commercialisation du Dispositif. Elle s'appliquerait également à une personne qui n'assiste pas le Promoteur, mais qui assiste un Contribuable à déclarer à mettre en place un Dispositif en sachant qu'il s'agit d'un Dispositif de contournement de la NCD. Enfin, la définition du Prestataire de services viserait une personne qui fournit des services d'administration et de respect des obligations fiscales au titre d'un Dispositif de contournement de la NCD lorsque sa connaissance du Dispositif, associée au niveau d'expertise requis pour fournir ces services, est telle que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce que cette personne ait conscience du fait que le Dispositif contourne la NCD.

52. Le modèle de règles n'a pas pour objectif d'imposer à un Prestataire de services des règles de diligence raisonnable allant au-delà de la diligence normalement mise en œuvre à des fins commerciales ou réglementaires, et n'imposent pas aux Prestataires de services de détenir ou d'appliquer un niveau d'expertise supérieur à celui qui est raisonnablement requis pour fournir les Services pertinents. À titre d'exemple, la définition ne vise généralement pas les Institutions financières qui effectuent des opérations bancaires ordinaires (services de transferts de fonds, de banque dépositaire, etc.) puisque dans ce cas, la nature de leur intervention et les informations auxquelles elles ont facilement accès ne permettent pas, sauf exception, de s'attendre raisonnablement à ce qu'elles aient conscience du fait que ces opérations bancaires ont pour effet de contourner la NCD.

53. Cette définition n'a pas non plus vocation à couvrir, par exemple, un juriste ou un prestataire de services aux entreprises qui s'est acquitté des formalités administratives requises pour transférer des actions à une société étrangère, sauf si cette personne disposait d'autres informations qui auraient conduit toute personne raisonnable agissant dans la même situation à conclure que le transfert n'était que l'une des étapes de la mise à disposition d'un Dispositif de portée plus large entrant dans le champ des marqueurs définis par le modèle de règles.

Prestataires de service en lien avec des Structures extraterritoriales opaques

54. De même que celle de Dispositif de contournement de la NCD, la définition de Prestataire de services en lien avec une Structure extraterritoriale opaque couvre également toute personne qui dispense des conseils ou une assistance en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l'organisation de cette Structure, dans la mesure où l'on pourrait raisonnablement attendre de ladite personne qu'elle ait conscience du fait que la Structure présente des caractéristiques qui la placent dans le champ d'application du marqueur d'une Structure extraterritoriale opaque au sens de la règle 1.2.

55. Afin d'établir si la personne qui dispense des conseils ou une assistance en lien avec la conception, la commercialisation, la mise à disposition ou l'organisation de la Structure, est une personne dont on peut raisonnablement attendre qu'elle ait conscience du fait que cette Structure est une Structure extraterritoriale opaque, il convient d'examiner la nature des services fournis au titre de la Structure et d'établir si :

- (a) la personne dispose d'une connaissance réelle des caractéristiques de la Structure, ou a accès à des informations aisément disponibles à cet égard, qui placent cette Structure dans le champ de la définition d'une Structure extraterritoriale opaque ; et
- (b) compte tenu du type de services assurés, on peut raisonnablement s'attendre à ce que cette personne possède l'expertise requise pour comprendre qu'il s'agit d'une Structure extraterritoriale opaque.

56. Cette approche ne devrait généralement pas viser les Institutions financières lorsqu'elles exercent des activités bancaires ordinaires. Par exemple, une Institution financière qui, au titre de ses activités bancaires ordinaires, ouvre un compte pour une entité non résidente, peut détenir les informations suffisantes pour savoir s'il s'agit d'une entité extraterritoriale, mais il est peu probable qu'elle ait accès, dans des circonstances ordinaires, aux informations qui lui permettraient de déterminer si cette entité est passive ou si elle est détenue par l'intermédiaire d'une Structure opaque. À l'inverse, si une entreprise prestataire de services établie dans une juridiction qui n'a pas mis en œuvre de manière appropriée les normes de transparence du GAFI crée, dans cette juridiction, des sociétés de nature ostensiblement passive (par exemple, parce qu'elles ont toutes la même adresse postale) pour le compte d'une personne dont il sait qu'elle commercialise l'utilisation d'entités telles que des Structures extraterritoriales opaques, alors cette entreprise prestataire de services sera considérée comme un Prestataire de services en lien avec ces Structures.

2. Obligations déclaratives

Obligations déclaratives qui incombent aux Intermédiaires concernant les Dispositifs de contournement de la NCD et les Structures extraterritoriales opaques

57. La règle 2.1 décrit les obligations de base en matière de déclaration d'informations qui incombent aux Intermédiaires, leur imposant de déclarer tout Dispositif de contournement de la NCD ou toute Structure extraterritoriale opaque. Ces obligations déclaratives prennent effet dès lors que l'Intermédiaire présente un lien avec la juridiction de dépôt de la déclaration. La règle 2.1 définit trois critères indépendants permettant d'établir l'existence d'un tel lien avec la juridiction dans laquelle déposer la déclaration. La déclaration d'informations est ainsi obligatoire dans la juridiction de dépôt de la déclaration lorsque l'Intermédiaire y :

- (a) met à disposition un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure opaque extraterritoriale, ou fournit des services en lien avec un tel Dispositif ou une telle Structure par l'intermédiaire d'une succursale qui y est située ; ou
- (b) est résident, ou y a son siège de direction ; ou
- (c) a été constitué en société ou établi de quelque autre façon en vertu de ses lois.

58. Ces trois critères qui constituent le champ d'application territorial des obligations sont conçus pour s'appliquer à tout Intermédiaire qui présente un lien suffisant avec la juridiction dans laquelle il dépose la déclaration pour que les autorités fiscales puissent lui imposer le respect des règles de déclaration obligatoire d'informations. La territorialité permet aussi de viser un Intermédiaire soumis à la réglementation d'une juridiction de dépôt de la déclaration, ou tenu de s'y inscrire en qualité de prestataire de services d'entreprises, dans la mesure où ces exigences réglementaires et d'inscription s'appliquent d'ordinaire aux Intermédiaires qui exercent leur activité dans cette juridiction. Ces trois critères de lien étant distincts et indépendants, le modèle de règles prévoit qu'un Intermédiaire puisse être soumis à des obligations déclaratives dans plusieurs juridictions au titre d'un même montage. La règle 2.5 prévoit des dispositions visant à éviter toute déclaration redondante des mêmes informations.

Date à laquelle déclarer les informations

59. Dans la mesure où l'obligation de déclarer des informations s'applique uniquement aux personnes qui sont des Intermédiaires au regard d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque, le modèle de règles relatif à la déclaration obligatoire d'informations n'exige dans les faits d'une personne qu'elle déclare un Dispositif ou une Structure que dans deux situations :

- lorsque la personne a conçu le Dispositif ou la Structure et/ou a commencé à en assurer la commercialisation (par sa mise à disposition en vue de son utilisation) auprès d'autres possibles Intermédiaires ou Contribuables à déclarer ; et
- lorsque l'Intermédiaire fournit des Services pertinents associés au Dispositif ou à la Structure à un Client ou un Contribuable à déclarer dans des circonstances où l'on peut raisonnablement attendre de l'Intermédiaire qu'il ait conscience, selon le cas, du fait que le Dispositif est un Dispositif de contournement de la NCD ou que la Structure est une Structure extraterritoriale opaque.

60. Ces deux situations peuvent se produire à différents moments au regard d'un même Dispositif ou d'une même Structure. Les obligations premières en matière de déclaration d'informations peuvent mettre à disposition de la juridiction de dépôt de la déclaration, à un stade précoce, de renseignements relatifs à la mise au point de Structures conçues pour éviter que soit clairement établie l'identité du Bénéficiaire effectif d'actifs ou de revenus, ou d'être informée de l'existence d'autres stratégies destinées à contourner la NCD. Cette obligation de déclarer des informations a pour principale finalité l'obtention des informations en temps utile sur la conception d'un Dispositif ou d'une Structure, et la déclaration des informations peut intervenir avant même que l'Intermédiaire ait trouvé des clients intéressés par l'utilisation du Dispositif. L'obligation de déclarer des informations peut en conséquence viser un Intermédiaire qui fournit des Services pertinents associés à un Dispositif de contournement de la NCD ou à une Structure extraterritoriale opaque. À ce stade, le principal objectif des obligations en matière de déclaration d'informations est l'identification des Clients et des utilisateurs réels du Dispositif ou de la Structure en question, ainsi que les autres professionnels intervenant dans la fourniture ou la mise à disposition du Dispositif ou de cette Structure, la déclaration des informations ayant pour but de dissuader les contribuables de recourir à un tel Dispositif ou à une telle Structure.

61. Cette conception de la déclaration d'informations est conforme à celle décrite dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS en ce sens où la déclaration d'informations est exigée à différents points de la chaîne d'approvisionnement. La règle type 2.5 vise à dispenser l'Intermédiaire d'avoir à déclarer à deux reprises à une même administration fiscale exactement les mêmes informations concernant un Dispositif donné.

62. Le fait générateur retenu pour déterminer la date à laquelle un Intermédiaire doit déclarer des informations conformément à la règle 2.2 diffère légèrement de ce qui est prévu dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS. En effet, alors que le Rapport sur l'Action 12 fait référence à la date à laquelle le contribuable met en œuvre pour la première fois le Dispositif, la règle 2.2 relie l'obligation déclarative à la fourniture effective, par l'Intermédiaire, de Services pertinents associés au Dispositif, ce qui peut, dans certains cas, reporter la déclaration des informations à une date ultérieure. Cependant, la règle prévoit également un calendrier plus précis pour l'Intermédiaire afin qu'il se conforme à son obligation déclarative.

63. Un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque doit être considéré comme ayant été « mis à disposition » à la date à laquelle les éléments importants de la conception du Dispositif ou de la Structure ont été définis et déclarés à un Client ou à un Contribuable à déclarer. Il n'est pas nécessaire que tous les éléments importants du montage soient en place pour que la déclaration des informations puisse être exigée, il suffit que l'Intermédiaire ait pris les premières dispositions en vue de commercialiser le Dispositif.

64. Le texte type prévoit une échéance pour la déclaration des informations, à savoir trente (30) jours après la date à laquelle le montage a été mis à disposition ou les Services pertinents ont été fournis. Il conviendrait que la date de dépôt de la déclaration soit aussi proche que possible de la date du fait générateur de l'obligation de déclarer les informations et, pour les juridictions qui sont déjà dotées de régimes de déclaration obligatoire d'informations applicables à d'autres types de Dispositifs, qu'elle soit conforme à la politique définie en la matière pour ces régimes.

Informations à déclarer

65. La règle 2.3 définit les informations qu'une personne est tenue de déclarer à l'égard d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque. L'obligation déclarative prévue par le modèle de règles couvre les informations relatives à toutes les démarches et transactions réalisées dans le cadre du Dispositif ou de la Structure, notamment les éléments caractéristiques de l'investissement sous-jacent, de l'organisation et des personnes qui interviennent dans

ce Dispositif ou dans cette Structure ainsi que les informations fiscales pertinentes concernant les Clients et utilisateurs du Dispositif ou de la Structure, ainsi que tout autre Intermédiaire concerné. L'obligation déclarative s'applique automatiquement à toute personne qui est un Intermédiaire à l'égard du Dispositif ou de la Structure (ainsi qu'aux Contribuables à déclarer conformément à la règle 2.6), même si ces personnes sont uniquement tenues de déclarer les informations dont elles ont connaissance, qui se trouvent en leur possession ou qui sont sous leur contrôle. Un Intermédiaire n'est pas tenu d'aller au-delà des exigences prévues par les différentes normes professionnelles et règles de connaissance de la clientèle applicables lorsqu'il recueille et déclare des informations en vertu des présentes règles.

66. Les exigences relatives aux mentions à déclarer au terme de ce modèle de règles sont conçues pour limiter au strict minimum la charge relative à leur respect des règles qui incombe aux Intermédiaires. Ces exigences assurant également le recueil des informations présumées être les plus pertinentes. L'obligation d'identifier séparément les juridictions dans lesquelles un montage a été mis à disposition en vue de son utilisation, et celle de déclarer les données fiscales de l'ensemble des Intermédiaires, Clients et Contribuables à déclarer ayant un lien avec ce Dispositif doivent permettre à l'administration fiscale d'identifier sans difficulté celles pour lesquelles les informations déclarées seraient les plus pertinentes dans le cadre d'un échange de renseignements.

Données fiscales concernant les Clients, les Intermédiaires et les Contribuables à déclarer

67. Les personnes qui doivent être identifiées en application de la règle 2.3(a) sont :

- la personne qui déclare les informations ;
- toute personne qui est un Client de l'Intermédiaire déclarant à l'égard d'un Dispositif ou d'une Structure ;
- toute personne qui est un utilisateur réel d'un Dispositif ou un Bénéficiaire effectif d'une Structure ; et
- toute autre personne qui est un Intermédiaire au titre de ce Dispositif ou de cette Structure.

68. Le terme « Client » désigne toute personne qui demande à un Intermédiaire de lui mettre à disposition un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque, ou de lui fournir des Services pertinents à l'égard d'un tel Dispositif ou d'une telle Structure ou qui demande à l'Intermédiaire d'agir en son nom ou pour son compte.. Ce terme englobe tous les utilisateurs réels ou potentiels ainsi que les personnes agissant en qualité de représentant ou d'agent d'un Contribuable à déclarer. Le terme de Client vise également toute personne qui obtient auprès d'un Intermédiaire une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, la mise en œuvre ou l'organisation d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque dans l'intention d'assurer ensuite la promotion de ce Dispositif ou de cette Structure auprès de tiers.

69. La définition du client n'est pas limitée aux personnes en contact direct avec l'Intermédiaire qui dépose la déclaration. Celui-ci est en effet également tenu de déclarer (dès lors qu'il a connaissance de ces informations, ou que ces dernières se trouvent en sa possession ou sous son contrôle) les informations qui concernent les personnes pour le compte ou au nom desquelles il a mis à disposition le Dispositif ou la Structure considéré(e) ou fourni des Services pertinents en lien avec ce Dispositif ou cette Structure.

70. À titre d'exemple, si un Client demande à un Intermédiaire qui est un juriste de préparer la documentation relative à une fiducie utilisée dans le cadre d'un Dispositif de contournement de la NCD,

l'Intermédiaire est tenu de déclarer l'identité de ce Client (qui a sollicité un tel service) ainsi que celles du constituant, de l'administrateur et des bénéficiaires de la fiducie qui sont des utilisateurs du Dispositif dès lors que le juriste fournit des services pour le compte de ces personnes ou en leur nom.

71. Un Intermédiaire n'est pas tenu de déclarer l'identité d'un Contribuable qui est uniquement un utilisateur potentiel du Dispositif ou de la Structure, exception faite des personnes qui sont Clients de l'Intermédiaire. Par exemple, un Intermédiaire peut réaliser une présentation ou remettre une documentation commerciale concernant un Dispositif de contournement de la NCD à des utilisateurs potentiels, ces utilisateurs finaux potentiels, même s'ils répondent à la définition des Contribuables à déclarer, ne seront pas considérés comme des Clients de l'Intermédiaire (et la communication de leur identité ne sera pas obligatoire) simplement pour avoir assisté à cette présentation ou reçu cette documentation commerciale. Néanmoins, l'Intermédiaire sera tenu de déclarer l'identité de ces personnes dès lors qu'elles l'informent qu'elles souhaitent mettre en œuvre un tel Dispositif ou une telle Structure ou qu'elles lui demandent de leur fournir des Services pertinents à l'égard de ce Dispositif ou de cette Structure.

72. En vertu de la règle 2.3(a), alinéa (iii), un Intermédiaire est, de plus, tenu de déclarer l'identité de tout Contribuable à déclarer qui est un utilisateur réel d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque (que ce dernier soit, ou non, l'un de ses Clients).

73. Un intermédiaire est également tenu de déclarer l'identité de tout autre Intermédiaire à l'égard du même Dispositif ou de la même structure. Ainsi, un Intermédiaire qui fournit des services de mise en œuvre dans le cadre d'un Dispositif de contournement de la NCD est également tenu de déclarer l'identité de la personne qui a conçu ou commercialisé ce Dispositif. Néanmoins, l'Intermédiaire est uniquement tenu de déclarer les personnes qui sont des Intermédiaires au titre du même Dispositif. À titre d'exemple, si un avocat ou un comptable est sollicité par une banque pour concevoir un produit financier visé par le marqueur spécifique décrit à la règle 1.1, cet avocat ou ce comptable est l'Intermédiaire (en tant que responsable de la conception d'un Dispositif de contournement de la NCD), et la banque est un Client de cet Intermédiaire. Si la banque commercialise ensuite ce Dispositif de contournement de la NCD auprès de l'un de ses propres clients, elle devient alors un Intermédiaire au titre d'un nouveau Dispositif de contournement de la NCD mis en place pour ce client, qui est dès lors un Contribuable à déclarer en lien avec ce Dispositif. Lorsqu'une personne est à la fois un Client et un Intermédiaire au titre d'un même Dispositif ou d'une même Structure, il est suffisant que l'identité de cette personne figure dans une seule déclaration.

74. En imposant à l'Intermédiaire l'obligation de déclarer l'identité de tous les utilisateurs, Clients et Intermédiaires concernés par un même Dispositif ou une même Structure, les règles relatives à la déclaration obligatoire d'informations permettent à la juridiction de dépôt de la déclaration d'obtenir la liste complète des personnes impliquées à toutes les étapes de conception, commercialisation, mise en œuvre et exploitation du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque.

75. Lorsque l'Intermédiaire dispose d'informations incomplètes et en l'absence d'une relation directe avec les personnes dont l'identité doit être déclarée, l'Intermédiaire est uniquement tenu de déclarer les informations dont il a connaissance, qui se trouvent en sa possession ou qui sont sous son contrôle. Dans ce cas, l'administration fiscale peut être amenée à prendre d'autres mesures pour assurer le respect des règles et obtenir une vision complète du Dispositif concerné.

76. L'Intermédiaire n'est pas tenu de déclarer des informations relatives à un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque, sauf si la nature de ce Dispositif ou de cette Structure fait naître une obligation déclarative pour l'Intermédiaire en vertu du modèle de règles.

Par exemple, si un Intermédiaire exerce des activités depuis une succursale située dans la juridiction de dépôt de la déclaration, il est simplement tenu de déclarer l'identité des Clients, des Contribuables à déclarer ou des Intermédiaires dans le cadre de Dispositifs ou de Structures qui ont été mis à disposition depuis cette succursale, ou lorsque la succursale a fourni des Services pertinents en lien avec ces Dispositifs ou Structures.

Description du Dispositif ou de la Structure

77. La description du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque doit détailler l'objectif d'ensemble recherché, préciser l'identité des personnes impliquées et leurs rôles respectifs, et présenter les entités, mesures et transactions constitutives du Dispositif ou de la Structure, y compris l'investissement sous-jacent. Cette description peut comprendre des références à des supports de commercialisation, des organigrammes, des présentations et d'autres documents qui fournissent un contexte ou expliquent plus en détail le Dispositif ou la Structure considéré(e).

Juridictions dans lesquelles un Dispositif ou une Structure ont été mis à disposition

78. La règle 2.3 prévoit également qu'un Intermédiaire indique dans quelles juridictions un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque ont été mis à disposition en vue de son utilisation. La déclaration distincte du nom de ces juridictions permet de connaître suffisamment tôt le lieu dans lequel un Dispositif ou une Structure est commercialisé(e), avant même que l'Intermédiaire ait fourni des Services pertinents au titre de ce Dispositif ou de cette Structure.

79. Comme indiqué précédemment, un Intermédiaire est considéré comme ayant mis à disposition un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque en vue de son utilisation par une autre personne dès lors que les détails concrets de ce Dispositif ou de cette Structure sont exposés à cette personne. De même, la juridiction dans laquelle ce Dispositif ou cette Structure ont été mis à disposition doit être identifiée d'après la localisation de la personne concernée (à savoir, selon le cas, la juridiction dans laquelle cette personne a sa résidence fiscale, a été constituée en société, ou a son siège de direction) lorsque ces détails concrets lui ont été exposés.

Exceptions à l'obligation déclarative dans certains cas

80. Les règles de déclaration obligatoire d'informations ne conduisent pas un avocat ou un représentant légal agréé à dévoiler des informations protégées par le secret professionnel ou par d'autres obligations professionnelles équivalentes en matière de confidentialité. Cette approche est celle appliquée à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE comme à l'article 21 de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. En tout état de cause, comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, les obligations de confidentialité applicables entre un représentant légal et ses Clients visent en premier lieu à garantir que les Contribuables à déclarer ou les Clients soient bien en mesure d'obtenir des conseils confidentiels. La législation interne de la juridiction de l'Intermédiaire peut placer tout ou partie des informations à déclarer en vertu du modèle de règles sous la protection de règles nationales relatives au secret professionnel. Ces informations pourraient être alors exclues des obligations déclaratives, mais uniquement dans la mesure où une demande de renseignements portant sur les mêmes informations pourrait être refusée en application de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et de l'article 21 de la Convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Éviter les déclarations redondantes

81. Afin d'éviter que des informations soient transmises plusieurs fois concernant un même Dispositif ou une même Structure dans une même juridiction, le modèle de règles prévoit que l'Intermédiaire n'est pas tenu de déclarer les informations relatives à un Dispositif ou à une Structure si celles-ci ont déjà été transmises à l'administration fiscale par cet Intermédiaire lui-même ou par un autre Intermédiaire. Cette exception à l'obligation déclarative peut s'appliquer lorsque l'Intermédiaire qui est à l'origine de la conception ou de la commercialisation d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque a déjà déclaré les informations relatives à ce Dispositif ou à cette Structure, avant une mise à disposition en vue de son utilisation par un autre Contribuable à déclarer. Dans ce cas, l'Intermédiaire est uniquement tenu de déclarer les informations complémentaires qui concernent l'identité du nouveau Contribuable à déclarer (à savoir, les informations qui n'ont jamais été déclarées). Par exemple, cette exception peut également s'appliquer lorsqu'un Dispositif de contournement de la NCD fait intervenir plusieurs intermédiaires au sein d'un même groupe d'entreprises, et une déclaration unique concernant ce Dispositif suffit pour satisfaire à l'obligation déclarative dans ces circonstances.

82. Afin de réduire autant que possible les déclarations redondantes et identiques par un même Intermédiaire dans différentes juridictions au regard d'un même dispositif ou d'une même Structure, les paragraphes (b) et (c) de la règle 2.5 prévoient qu'un Intermédiaire est dispensé de procéder à une déclaration dès lors qu'un lien plus étroit l'attache à une juridiction dans laquelle il peut démontrer avoir déjà déclaré les informations concernées en vertu de règles de déclaration obligatoire d'informations substantiellement similaires, en vérifiant que ces informations pourront échanger des renseignements avec la ou les juridiction(s) de résidence fiscale du Contribuable à déclarer. À ce titre, une Juridiction est partenaire si elle a instauré des règles de déclaration obligatoire d'informations similaires pour l'essentiel à celles de la/des juridiction(s) de résidence fiscale du Contribuable à déclarer, et qui a mis en place les accords d'échange internationaux appropriés permettant à son administration fiscale d'échanger spontanément avec cette/ces juridictions tout renseignement vraisemblablement pertinent concernant un Dispositif de contournement de la NCD. Chaque juridiction qui met en œuvre le présent modèle de règles devrait tenir à jour et rendre publique la liste de ses Juridictions Partenaires.

Circonstances dans lesquelles un Contribuable à déclarer est tenu de déclarer lui-même des informations

83. Le modèle de règles cible en premier lieu les Intermédiaires qui sont à l'origine de la conception, de la promotion ou de la mise en œuvre de Dispositifs de contournement de la NCD ou de Structures extraterritoriales opaques. Cependant, comme l'indique le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, qui pose le cadre d'ensemble des règles de déclaration obligatoire d'informations, il convient de définir les conséquences pour l'utilisateur d'un Dispositif de contournement de la NCD ou d'une Structure extraterritoriale opaque lorsque l'Intermédiaire n'est pas soumis à l'obligation déclarative et lorsque celui-ci n'est pas en mesure de satisfaire aux obligations lui incombant en vertu du modèle de règles.

84. Le modèle de règles prévoit que les Contribuables à déclarer doivent déclarer eux-mêmes des informations lorsque l'Intermédiaire n'est pas soumis à des obligations déclaratives dans la juridiction de dépôt de la déclaration, soit parce qu'il n'a pas de lien avec cette juridiction en vertu de la règle 2.1, soit parce qu'il fait valoir l'une des exceptions prévues par la règle 2.4.

85. Dans ce cas, l'obligation de déclarer les informations incombe directement au Contribuable à déclarer. Celui-ci est alors tenu de fournir, le concernant et concernant le Dispositif ou la Structure considéré(e), toutes les informations visées à la règle 2.3 dont il a connaissance, ou qui se trouvent en sa possession ou sous son contrôle. Toutefois, le Contribuable à déclarer est dispensé de cette obligation dès lors qu'il dispose d'une notification écrite indiquant que l'Intermédiaire a déclaré les mêmes informations

aux autorités fiscales d'une Juridiction partenaire en vertu de règles équivalentes en matière de déclaration obligatoire d'informations. De manière générale, les Intermédiaires sont incités à fournir à leurs Clients une copie de toute déclaration faite concernant un Dispositif à déclarer, afin que ceux-ci disposent de la preuve qu'ils n'étaient soumis à aucune obligation déclarative en vertu de la présente section (sous réserve d'exigences réglementaires ou d'autres limitations relatives à une telle communication à des Clients).

86. Le fait de prévoir une obligation déclarative secondaire reportée sur le contribuable dans les cas de figure précités vise à renforcer l'application des règles de déclaration obligatoire d'informations. Le report de l'obligation sur le contribuable résident assure l'application effective de ces règles, car celui-ci ne peut s'en affranchir en invoquant une atteinte au secret professionnel ou en recourant aux services d'un Intermédiaire établi à l'étranger dans une Juridiction dont le droit ne prévoit pas d'obligation déclarative équivalente. L'obligation déclarative n'est cependant pas reportée sur le contribuable lorsque le fait de déclarer les informations pertinentes contribuerait à sa propre incrimination et à porter atteinte à ses droits. En outre, l'adoption de ces règles spécifiques destinées à lutter contre le contournement de la NCD est sans préjudice des règles nationales en vigueur dans une juridiction (lorsqu'elles existent) imposant aux contribuables de déclarer les actifs détenus à l'étranger.

Déclaration des Dispositifs mis en place après le 29 octobre 2014, mais avant la date de prise d'effet des règles

87. La NCD a été publiée fois le 15 juillet 2014. À la date du 29 octobre 2014, plus de 90 juridictions s'étaient publiquement engagées à adopter la NCD, et 51 juridictions avaient signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, ce qui illustre la très large adhésion suscitée par la NCD et la volonté des juridictions de mettre en œuvre cette norme à l'échelle mondiale dans les meilleurs délais possibles. Néanmoins, la transposition de la NCD dans le droit interne de ces juridictions, ou Législation mettant en œuvre la NCD, a pris effet uniquement à compter de 2016, voire plus tard. Dans l'intervalle, des Dispositifs de contournement de la NCD ont pu être mis en place. À ce titre, la règle 2.7 prévoit une règle spéciale concernant les Dispositifs de contournement de la NCD conclus entre le 29 octobre 2014 et la date de prise d'effet des règles de déclaration obligatoire d'informations. Ainsi, tout Dispositif de contournement de la NCD qui existait avant l'adoption des règles de déclaration obligatoire d'informations doit être déclaré après la date de prise d'effet de ces règles uniquement si le Promoteur dispose d'une connaissance réelle du Dispositif de contournement de la NCD. La mise en œuvre de cette règle est bien entendu soumise aux éventuelles contraintes constitutionnelles ou de nature analogue propres à chaque juridiction.

88. Afin de lever les difficultés pratiques dans l'identification des Dispositifs visés par cette règle, la portée de l'obligation déclarative est limitée aux Promoteurs et exclut les Comptes financiers détenus auprès d'une Institution financière et dont le solde ou la valeur agrégé(e), comme défini à la section VII de la NCD, est inférieur(e) à 1 000 000 USD. Le Promoteur est tenu de déclarer les informations relatives à ce Dispositif aux autorités fiscales dans les six mois (180 jours) suivant la date de prise d'effet du modèle de règles.

3. Sanctions et autres mesures applicables cas de non-respect des obligations

89. L'application efficace des régimes de déclaration obligatoire d'informations suppose la mise en place de mesures appropriées qui incitent les Intermédiaires et les contribuables à agir en conformité avec ces règles. Comme indiqué dans le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, les régimes de déclaration obligatoire d'informations devraient prévoir des sanctions à la fois claires qui encouragent le dépôt des déclarations et qui pénalisent tout manquement, mais qui restent suffisamment flexibles afin que la composition et le montant de la pénalité varient en fonction de la nature du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque et du rôle joué par l'Intermédiaire.

90. Chaque juridiction est invitée à définir les conséquences de l'absence de déclaration en tenant compte des circonstances qui lui sont propres. Les présents commentaires proposent cependant une approche possible en matière de pénalités, qui s'efforce de défendre l'équité tout en incitant au respect des règles.

Sanctions pécuniaires applicables à l'Intermédiaire

91. Dans le cadre de la détermination d'une pénalité appropriée applicable aux Intermédiaires en cas de manquement à leur obligation déclarative, les juridictions peuvent envisager de retenir une pénalité définie comme un montant fixe ou, s'il est plus élevé, comme un pourcentage des sommes perçues par l'Intermédiaire en rémunération des services assurés au titre du Dispositif de contournement de la NCD ou de la Structure extraterritoriale opaque, en veillant à définir un pourcentage suffisamment important afin d'ôter tout intérêt économique pour l'Intermédiaire de manquer à ses obligations.

92. Les juridictions pourraient également envisager d'appliquer une astreinte journalière similaire à celle définie par les règles de déclaration obligatoire d'informations en vigueur au Royaume-Uni et en Irlande. Comme l'indique le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, les astreintes journalières mettent l'accent sur la communication d'informations en temps voulu et des sanctions minimales, fondées sur un montant plancher, peuvent leur être associées.

Sanctions pécuniaires applicables au Contribuable à déclarer

93. Si le présent modèle de règles cible principalement les Intermédiaires, elles prévoient également que des Contribuables à déclarer peuvent être tenus, dans un nombre limité de cas, de procéder à une déclaration. Ce report ponctuel des obligations déclaratives vise à éviter qu'un Dispositif soit exclu du champ du modèle de règles lorsque le Contribuable concerné par l'obligation déclarative invoque une atteinte au secret professionnel ou recourt aux services d'un Intermédiaire établi à l'étranger. Dans la pratique, il est peu probable qu'un Contribuable concerné par l'obligation déclarative qui tente de dissimuler un Dispositif aux autorités fiscales communique les informations requises en application de ces règles. Cependant, un manquement à cette obligation permet l'application de pénalités en sus de celles imposées au titre du non-respect d'autres obligations déclaratives et de paiements. Les sanctions pécuniaires applicables aux Contribuables à déclarer permettent aussi d'éliminer tout intérêt, du point de vue de la déclaration d'informations, de recourir à des Intermédiaires qui échappent au champ d'application territorial des règles de déclaration obligatoire d'informations.

Sanctions non pécuniaires applicables à l'Intermédiaire

94. Les juridictions peuvent en outre envisager d'appliquer aux Intermédiaires et aux Contribuables à déclarer des sanctions non pécuniaires. Ces dispositions peuvent notamment inclure l'interdiction faite à un Intermédiaire de fournir des services réglementés ou des services d'entreprise dans la juridiction

concernée, prévoir la publication des noms des personnes impliquées ou une prorogation du délai de reprise.

Publication des noms des personnes impliquées

95. Si la publication des noms des personnes impliquées peut ne pas être appropriée dans le contexte des montages d'évasion fiscale, elle est fréquemment utilisée par les administrations fiscales dans les cas de fraude. La publication des noms des Contribuables à déclarer et des Intermédiaires qui n'ont pas respecté leurs obligations présente l'avantage de permettre aux administrations fiscales d'enrayer la promotion de tels montages par des Intermédiaires à haut risque et de porter à la connaissance des contribuables les comportements des Promoteurs qui induisent des risques systémiques pour le système fiscal. La publication de noms peut se révéler appropriée, mais uniquement lorsqu'il a été prouvé devant une autorité judiciaire ou administrative compétente ou lorsqu'il a été admis que le Contribuable à déclarer ou l'Intermédiaire a utilisé le Dispositif ou la Structure afin d'échapper intentionnellement à l'impôt ; à l'inverse, elle ne serait pas appropriée lorsque le manquement aux règles a été commis par inadvertance ou lorsque le Contribuable à déclarer ou l'Intermédiaire ont pris des dispositions raisonnables pour s'acquitter de leurs obligations.

Prorogation du délai de reprise

96. Le non-respect de l'obligation déclarative peut également donner lieu à une prorogation du délai de reprise lorsqu'un impôt est perçu en lien avec un Dispositif de contournement de la NCD ou une Structure extraterritoriale opaque n'ayant pas été déclaré. Cette prorogation est justifiée dans la mesure où l'absence de déclaration allonge les délais nécessaires à l'administration fiscale pour identifier et corriger un éventuel manquement aux règles.

Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques

Cette publication présente les modèles de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la Norme commune de déclaration (NCD) et aux structures extraterritoriales opaques. Ces règles ont été élaborées en s'appuyant étroitement sur les recommandations des bonnes pratiques recommandées par le Rapport sur l'Action 12 du projet BEPS, et visent précisément ces catégories de dispositifs et de structures.

Ce document se compose de trois parties: la première partie propose une vision d'ensemble de ce modèle de règles; le texte de ces règles fait l'objet d'une deuxième partie, complété par des commentaires portant sur la mise en application des règles dans une troisième et dernière partie.

Plus d'information sur :
<http://oe.cd/crs>