



Lancement d'un processus d'examens par les pairs



Termes de référence



2010



TERMES DE REFERENCE EN VUE DE SUIVRE ET D'EXAMINER LES PROGRÈS VERS LA TRANSPARENCE ET L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES

I. INTRODUCTION

1. Le Forum mondial s'est réuni les 1^{er} et 2 septembre 2009 à Mexico et, dans son résumé des conclusions, a décidé de se restructurer et de se doter d'un mandat de trois ans en vue d'établir un processus solide et exhaustif d'examen par les pairs afin de suivre et d'examiner les progrès accomplis en direction d'un échange de renseignements efficace et complet.

2. Afin de mener à bien ses activités de suivi et d'examen par les pairs, le Forum mondial a constitué un Comité d'examen par les pairs. Le Forum a ensuite décidé de la composition du Comité d'examen par les pairs, et son Président en a informé l'ensemble des membres le 30 septembre. Le Comité d'examen par les pairs a pour mission « d'élaborer une méthodologie et des termes de référence détaillés en vue d'établir un processus solide, transparent et accéléré » (voir son mandat à l'annexe 1).

3. Les normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales élaborées par le Forum mondial et par l'OCDE sont désormais presque universellement acceptées. Les sources de ces normes sont présentées à l'annexe 2. Des procédures transparentes et une définition claire des normes servant de base aux évaluations constituent les caractéristiques d'un mécanisme d'examen par les pairs de qualité. Les termes de référence décrivent les normes et les décomposent en 10 éléments essentiels qui doivent être évalués à travers les activités de suivi et d'examen par les pairs.

4. Ces termes de référence seront utilisés par les équipes d'évaluation comme critères et principaux éléments par rapport auxquels le cadre juridique et administratif des juridictions et la mise en œuvre effective des normes seront évalués. Le Secrétariat s'en inspirera également pour rédiger des questionnaires qui pourront servir de fondement aux examens par les pairs. Ces questionnaires permettront aux examinateurs de disposer d'une feuille de route précise pour conduire les examens par les pairs, garants d'examens cohérents et complets.

II. NORMES DE TRANSPARENCE ET D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES

5. Les principes de transparence et d'échange effectif de renseignements à des fins fiscales sont principalement énoncés dans le Modèle OCDE d'accord d'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (le Modèle d'accord de l'OCDE) et ses commentaires, ainsi qu'à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) et ses commentaires, dans sa version mise à jour en 2004 (et approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005). Les révisions de l'article 26 visant à tenir compte des travaux accomplis par le Forum Mondial ont également été intégrées dans le Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies). Les normes sont désormais presque universellement admises. Elles ont été approuvées par les ministres des Finances et les gouverneurs des banques centrales du G20 lors de leur réunion de Berlin en 2004. Tous les membres du Forum les ont désormais entérinées.

6. Les normes prévoient l'échange sur demande de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale interne de la partie requérante. Il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements », mais tous les renseignements vraisemblablement pertinents doivent être communiqués, y compris les renseignements bancaires et les informations détenues par des fiduciaires, indépendamment de l'existence d'un intérêt fiscal national ou de l'application du principe de double criminalité.

7. Outre les principales sources faisant autorité, plusieurs documents contiennent des orientations sur les modalités d'application des normes, notamment en ce qui concerne la transparence. Par exemple, s'agissant de garantir la disponibilité d'informations comptables fiables, le Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (« JAHGA »)¹ a élaboré des orientations sur la transparence comptable. Parmi les autres sources secondaires figurent le Manuel sur l'échange de renseignements (2006), les notes d'orientation de 2004 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables, ainsi que les recommandations, normes et rapports du GAFI (voir l'annexe 2).

8. L'échange de renseignements en matière fiscale est effectif lorsque des renseignements fiables, vraisemblablement pertinents et respectant les obligations fiscales d'une juridiction requérante sont disponibles ou peuvent être rendus disponibles dans les délais impartis et lorsqu'il existe des dispositifs juridiques permettant l'obtention et l'échange de renseignements². Il est donc utile, à des fins conceptuelles, de considérer que la transparence et l'échange de renseignements recouvrent trois composantes fondamentales :

- la disponibilité des renseignements,
- l'accès approprié à ces renseignements, et
- l'existence de mécanismes d'échange de renseignements

9. En d'autres termes, les renseignements doivent être **disponibles**, les autorités fiscales doivent y avoir **accès** et il doit exister une base adéquate pour leur **échange**. Si l'un ou l'autre de ces éléments est manquant, l'échange de renseignements ne sera pas effectif.

9. Le reste de cette section présente les éléments essentiels des principes de transparence et d'échange effectif de renseignements. Pour être en mesure de déterminer si une juridiction a ou non mis en œuvre les normes, les évaluateurs devront comprendre chacun des principes essentiels et déterminer ce qu'une juridiction doit faire pour s'y conformer. Les sections se divisent en trois parties, conformément à la structure indiquée ci-dessus : disponibilité des renseignements (Partie A), accès aux renseignements (Partie B) et échange de renseignements (Partie C).

A. Disponibilité de renseignements bancaires, relatifs à la propriété, à l'identité et d'ordre comptable

10. Un échange effectif de renseignements nécessite la disponibilité d'informations fiables. Il requiert en particulier des renseignements sur l'identité des propriétaires et autres parties prenantes, ainsi que des informations sur les opérations effectuées par les entités et autres structures organisationnelles. Ces informations peuvent être conservées pour des motifs fiscaux, réglementaires, commerciaux ou autres. Si

¹ Le JAHGA a été constitué en 2003 sous l'égide du Forum mondial. Pour connaître les normes élaborées par le JAHGA, voir le rapport intitulé « Permettre un échange effectif de renseignements : norme sur la disponibilité et la fiabilité » (le rapport du JAHGA).

² Rapport du JAHGA, par. 1.

de telles informations ne sont pas conservées ou du moins pas pendant une période de temps raisonnable, l'autorité compétente de la juridiction peut ne pas être en mesure de se les procurer et de les communiquer sur demande.

A. Disponibilité des renseignements – Éléments essentiels

A.1 Les juridictions doivent s'assurer que leurs autorités compétentes ont à disposition des renseignements relatifs à la propriété et à l'identité pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents³.

A.1.1. Les juridictions⁴ doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent d'informations permettant d'identifier les propriétaires de sociétés de capitaux et autres personnes morales⁵. Les propriétaires comprennent le propriétaire légal et, lorsqu'un propriétaire légal agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou en vertu d'une disposition similaire, cette autre personne, ainsi que les personnes qui font partie d'une chaîne de propriété⁶.

A.1.2. Lorsque les juridictions autorisent l'émission d'actions au porteur, elles doivent avoir mis en place des mécanismes appropriés permettant d'identifier les propriétaires de ces actions⁷. Une possibilité parmi d'autres consiste à conclure un accord de garde avec un conservateur agréé ou un autre accord similaire visant à immobiliser ces actions.

A.1.3. Les juridictions doivent veiller à ce que leurs autorités compétentes disposent d'informations permettant d'identifier les associés d'une société de personnes qui (i) réalise des recettes, pratique des déductions ou des crédits à des fins fiscales dans la

³ Toute référence aux « entités et arrangements pertinents » vise (i) les sociétés de capitaux, fondations, Anstalten et autres structures analogues, (ii) les sociétés de personnes et autres groupements de personnes, (iii) les trusts et autres structures analogues, (iv) les fonds et dispositifs de placement collectif, (v) toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire et (vi) toute autre entité ou arrangement pertinent dans le cas du pays évalué.

⁴ Il incombe au pays selon la législation duquel les sociétés ou personnes morales sont constituées de s'assurer que des renseignements relatifs à la propriété de ces entités sont disponibles. En outre, lorsqu'une société ou une personne morale a un lien suffisant avec une autre juridiction, notamment lorsqu'elle est résidente de ce pays à des fins fiscales (par exemple parce que c'est là que se situe son siège de direction ou d'administration effective), cet autre pays devra aussi s'assurer que des renseignements sur la propriété sont disponibles.

⁵ Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale (noter toutefois les exceptions pour les sociétés cotées ou les fonds et dispositifs de placement collectif publics) et paragraphe 1 du rapport du JAHGA. Soulignons que les Recommandations du GAFI indiquent que les juridictions devraient prendre des mesures pour empêcher l'utilisation illicite de personnes morales en lien avec le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme en s'assurant que leur législation commerciale, leur droit des sociétés et leurs autres lois prévoient l'accès à des informations transparentes sur les bénéficiaires effectifs et sur le contrôle des personnes morales. Des dispositions analogues s'appliquent à la transparence concernant les bénéficiaires effectifs et le contrôle des trusts et des autres constructions juridiques, selon le cas.

⁶ Voir le point B.1.1.

⁷ Voir la note de bas de page 3 ci-dessus.

juridiction, (ii) exerce des activités commerciales dans la juridiction ou (iii) est une société en commandite constituée selon les lois de cette juridiction⁸.

A.1.4. Les juridictions doivent prendre toutes les mesures raisonnables⁹ pour garantir que leurs autorités compétentes disposent d'informations qui identifient le constituant, le fiduciaire¹⁰ et les bénéficiaires de trusts explicites (i) créées en vertu des lois de cette juridiction, (ii) administrées dans cette juridiction ou (iii) dont un fiduciaire est résident de cette juridiction¹¹.

A.1.5. Les juridictions qui autorisent la constitution de fondations doivent veiller à ce que leurs autorités compétentes disposent d'informations concernant les fondations constituées selon leurs lois leur permettant d'identifier les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires (le cas échéant), ainsi que toute autre personne compétente pour représenter la fondation¹².

A.1.6. Les juridictions doivent avoir mis en place des mécanismes d'application efficaces qui garantissent la disponibilité des renseignements, une possibilité parmi d'autres étant de disposer de pouvoirs contraignants suffisamment forts¹³.

A.2 Les juridictions doivent s'assurer que des registres comptables fiables soient tenus pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents¹⁴.

A.2.1. Les registres comptables doivent (i) correctement exposer toutes les transactions, (ii) permettre de déterminer à tout moment la situation financière de l'entité ou de l'arrangement avec une précision raisonnable et (iii) permettre la préparation des états financiers.

A.2.2. Les registres comptables doivent en outre inclure la documentation sous-jacente, comme les factures, contrats, etc. et détailler (i) toutes les sommes reçues et versées ainsi que l'objet de ces recettes ou versements ; (ii) toutes les ventes ou achats ainsi que les autres transactions ; et (iii) l'actif et le passif de l'entité ou de l'arrangement pertinent.

⁸ Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

⁹ Le Forum mondial réexaminera cet aspect à la lumière de l'expérience acquise par les pays à l'occasion des examens par les pairs et décidera, avant la fin de la Phase 1, des éclaircissements supplémentaires sont nécessaires pour garantir un échange effectif de renseignements.

¹⁰ Le terme « fiduciaire » utilisé ici désigne également un protecteur ou un administrateur d'un trust, ainsi que toute autre personne (quel que soit le titre de cette personne concernant le trust susceptible d'être pris en considération) qui, en vertu des termes du trust et/ou de la législation applicable, est responsable de la distribution et/ou de l'administration de la fiducie, indépendamment du fait que cette fonction doit être exercée à titre fiduciaire, soit partagée avec une ou plusieurs autres personnes ou soit de portée limitée.

¹¹ Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE. Voir également les notes explicatives sur les trusts explicites dans l'annexe du rapport du JAHGA, par. 6.

¹² Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

¹³ GAFI, *AML/CFT Evaluations and Assessments: Handbook for Countries and Assessors*, critères 33.1-33.3, p. 62 (avril 2009).

¹⁴ Voir le rapport du JAHGA.

A.2.3. Les registres comptables doivent être conservés pendant une durée minimale de 5 ans.

A.3 Les renseignements bancaires doivent être disponibles pour tous les titulaires de comptes.

A.3.1. Les renseignements bancaires doivent inclure toutes les données relatives aux comptes et aux informations financières et sur les transactions qui s'y rapportent¹⁵.

¹⁵ Voir le point B.1.

B. Accès aux renseignements bancaires, relatifs à la propriété, à l'identité et d'ordre comptable

11. Une enquête fiscale peut nécessiter un large éventail de renseignements et les juridictions doivent avoir l'autorité pour obtenir de telles informations. Cela comprend notamment de renseignements détenus par les banques et autres institutions financières ainsi que ceux concernant la propriété de sociétés de capitaux ou l'identité de détenteurs d'intérêts dans d'autres personnes ou entités, comme les sociétés de personnes ou les trusts, ainsi que de renseignements comptables concernant toutes ces entités.

12. Les évaluateurs du Comité d'examen par les pairs doivent déterminer si les pouvoirs d'accès dans une juridiction donnée couvrent les catégories adéquates de personnes et de renseignements et si les droits et protections sont compatibles avec un échange effectif de renseignements.

B. Accès aux renseignements – Éléments essentiels

B.1. Les autorités compétentes doivent, au titre d'un accord d'échange de renseignements, avoir le pouvoir d'obtenir et de communiquer les informations demandées à une personne placée sous leur compétence territoriale et qui détient ou contrôle ces informations (indépendamment de toute obligation juridique impartie à cette personne de respecter la confidentialité de ces informations)¹⁶.

B.1.1. Les autorités compétentes doivent avoir le pouvoir de se procurer et de communiquer les renseignements détenus par des banques, d'autres institutions financières et toute personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire, y compris les mandataires et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété de sociétés de capitaux, sociétés de personnes, trusts, fondations et autres entités pertinentes, y compris dans la mesure où ils sont détenus par les autorités de la juridiction ou détenus ou contrôlés par des personnes relevant de la compétence territoriale de la juridiction, des renseignements en matière de propriété concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété¹⁷.

B.1.2. Les autorités compétentes doivent avoir le pouvoir de se procurer et de communiquer des registres comptables pour l'ensemble des entités et arrangements pertinents¹⁸.

B.1.3. Les autorités compétentes doivent utiliser toutes les mesures de collecte adéquates pour obtenir les renseignements requis, nonobstant le fait que la juridiction requise n'a pas nécessairement besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales (ces renseignements doivent être obtenus, qu'ils concernent ou non un contribuable faisant actuellement l'objet d'un contrôle par la juridiction requise juridiction).

B.1.4. Les juridictions doivent avoir pris des mesures coercitives efficaces pour contraindre la production des renseignements¹⁹.

B.1.5. Une juridiction ne doit pas rejeter une demande d'informations formulée en vertu d'un mécanisme d'échange de renseignements en invoquant les dispositions de sa législation relatives au secret (ex. secret bancaire, secret des affaires d'entreprise).

¹⁶ Voir toutefois la section C.4.

¹⁷ Voir l'article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

¹⁸ Voir le rapport du JAHGA, paragraphes 6 et 22.

¹⁹ Voir le rapport du JAHGA, paragraphe 22.

B.2 Les droits et protections (droits de notification ou d'appel par exemple) applicables aux personnes dans la juridiction requise doivent être compatibles avec un échange effectif de renseignements.

B.1.6. Les droits et protections ne doivent pas entraver ou retarder indûment un échange effectif de renseignements²⁰. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable (par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par la juridiction requérante).

²⁰ Voir l'article 1 du Modèle d'accord d'échange de renseignements de l'OCDE.

C. *Échange de renseignements*

13. En général, les juridictions ne peuvent échanger des renseignements à des fins fiscales que s'ils sont dotés d'un mécanisme ou d'un fondement juridique adéquat. La compétence juridique pour échanger des renseignements peut résulter d'accords bilatéraux ou multilatéraux (par exemple, conventions de double imposition, accords d'échange de renseignements fiscaux, Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale) ou de la législation nationale. Au sein de groupements régionaux spécifiques, l'échange de renseignements peut être réalisé en application d'instruments juridiques propres à ces groupements (par exemple, dans l'UE, les Directives et Règlements en matière d'assistance mutuelle). Les évaluateurs du Groupe d'examen par les pairs devront déterminer si le réseau d'échange de renseignements mis en place par une juridiction est adéquat compte tenu des circonstances particulières qui lui sont propres.

C. **Échange de renseignements – Éléments essentiels**

C.1. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent permettre un échange efficace de renseignements et doivent :

- C.1.1. Permettre l'échange de renseignements sur demande lorsqu'il est vraisemblablement pertinent²¹ pour l'administration et l'application de la législation interne de la juridiction requérante²².
- C.1.2. Permettre l'échange de renseignements concernant toutes les personnes (et pas seulement celles qui sont résidentes de l'un des États contractants aux fins d'une convention ou qui sont ressortissantes de l'un des États contractants).
- C.1.3. Ne pas permettre à une juridiction requise de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par un établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété dans une personne²³.
- C.1.4. Prévoir que les renseignements doivent être échangés même si la juridiction requise n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales²⁴.
- C.1.5. Ne pas appliquer les principes relatifs à la double criminalité afin de restreindre l'échange de renseignements.

²¹ Voir les articles 1 et 5(5) du Modèle d'accord de l'OCDE et les commentaires correspondants. Il incombe à l'État requérant de démontrer que les renseignements qu'il souhaite obtenir sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de sa législation fiscale. L'article 5(5) du Modèle d'accord de l'OCDE contient une liste d'informations qu'un État requérant doit fournir afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

²² Voir l'article 1 du Modèle d'accord de l'OCDE, le paragraphe 5.4 des commentaires révisés (2008) relatifs à l'article 26 du Modèle de Convention des Nations Unies et le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

²³ Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(5) ; article 5(4)(a) du Modèle d'accord de l'OCDE.

²⁴ Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(4) ; article 5(2) du Modèle d'accord de l'OCDE.

- C.1.6. Prévoir l'échange de renseignements à la fois dans les affaires fiscales de nature civile et pénale.
- C.1.7. Permettre la communication des renseignements dans les formes particulières demandées (y compris des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux) dans la mesure où la loi et les pratiques nationales de la juridiction l'autorisent.
- C.1.8. Être en vigueur ; lorsque des accords ont été conclus, les juridiction doivent prendre toutes les mesures nécessaires pour les mettre rapidement en vigueur.
- C.1.9. Entre en vigueur par l'adoption de la législation permettant à la juridiction de se conformer aux dispositions du mécanisme²⁵.

C.2 Le réseau de mécanismes d'échange de renseignements des juridiction doit couvrir tous les partenaires pertinents²⁶.

C.3 Les mécanismes d'échange de renseignements des juridiction doivent comporter des dispositions garantissant la confidentialité des renseignements reçus.

- C.3.1. Les mécanismes d'échange de renseignements doivent prévoir que tout renseignement reçu est tenu confidentiel et, sauf si les juridictions concernées en décident autrement, ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) qui sont concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par la clause relative à l'échange de renseignements ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces

²⁵ Article 10 du Modèle d'accord de l'OCDE.

²⁶ Comme en est convenu le Sous-groupe sur l'établissement de règles du jeu équitables du Forum mondial dans son document intitulé *Taking the Process Forward in a Practical Way* (novembre 2008), un pays est considéré comme ayant mis en œuvre, pour l'essentiel, la norme sur l'échange de renseignements dans le cadre des évaluations menées par le Forum mondial s'il a conclu des accords ou mis en place des mécanismes unilatéraux qui prévoient l'échange de renseignements conforme à la norme avec au moins 12 pays de l'OCDE. Cette référence a alors été considéré comme étant une ligne de démarcation adéquate entre les pays qui mettent en œuvre la norme et ceux qui ne le font pas. Toutefois, cette référence fait partie d'un processus évolutif et devra être réévalué à la lumière des circonstances. En outre, parallèlement à la réunion des chefs d'État et de gouvernement du G20 à Londres le 2 avril 2009, le Secrétaire Général de l'OCDE a diffusé un rapport d'étape qui dispose qu'un pays qui a conclu des accords avec 12 pays, membres ou non de l'OCDE, est considéré comme ayant mis en œuvre, pour l'essentiel, la norme en matière d'échange de renseignements. Il s'avère que pour certains pays, le seuil de 12 accords est probablement trop bas pour permettre un échange de renseignements avec tous les pays requérants pertinents. En définitive, la norme prévoit que les pays échangent des renseignements avec tous les partenaires pertinents, c'est-à-dire ceux qui souhaitent conclure un accord d'échange de renseignements. Il n'est pas possible de conclure des accords uniquement avec des partenaires dépourvus d'importance économique. Si un pays refuse de conclure des accords ou d'engager des négociations avec des partenaires, notamment avec des partenaires dont on est normalement en droit d'attendre qu'ils aient besoin de renseignements émanant de ce pays pour administrer et appliquer correctement leur législation fiscale, il convient de le signaler au Groupe d'examen par les pairs, car cela peut traduire une réticence à mettre en œuvre les normes.

fins²⁷. Les juridictions doivent veiller à ce que des protections adéquates existent pour garantir la confidentialité des renseignements échangés²⁸.

C.3.2. Outre les renseignements communiqués directement par la juridiction requise à la juridiction requérante, toutes les demandes relatives à ces renseignements, les documents de référence qui s'y rapportent et tout autre document qui reflète ces renseignements, y compris les communications entre la juridiction requérante et la juridiction requise et les communications au sein des autorités fiscales de l'une ou l'autre de ces juridictions doivent être tenus confidentiels par les juridictions, de la même manière que les renseignements mentionnés au point C.3.1.

C.4 Les mécanismes d'échange de renseignements doivent respecter les droits et protections des contribuables et des tiers.

C.4.1. Les juridictions requises ne doivent pas être obligées de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou dont la communication serait contraire à l'ordre public²⁹.

C.5 La juridiction doit fournir rapidement les renseignements demandés en vertu de son réseau de conventions.

C.5.1. Les juridictions doivent être en mesure de répondre dans les 90 jours à compter de la réception de la demande en fournissant les renseignements requis ou en informant la juridiction requérante du statut de sa demande³⁰.

C.5.2. Les juridictions doivent être dotées des ressources et des processus organisationnels adéquats pour fournir des réponses rapides.

C.5.3. L'assistance par l'échange de renseignements ne doit pas être assortie de conditions déraisonnables, disproportionnées ou indûment restrictives.

²⁷ Voir l'article 8 du Modèle d'accord de l'OCDE et l'article 26(2) des Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies.

²⁸ Voir le point B.2.

²⁹ Voir les Modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, article 26(3)(b) et ses commentaires, ainsi que l'article 7 du Modèle d'accord de l'OCDE.

³⁰ Voir l'article 5(6)(b) du Modèle d'accord de l'OCDE.

III. RÉSULTAT DU PROCESSUS D'EXAMEN PAR LES PAIRS

14. Dans une perspective d'analyse, il est important de bien différencier les deux phases en fonction de leur contenu thématique essentiel. La Phase 1 porte sur le cadre juridique d'une juridiction et la Phase 2 concerne la mise en œuvre pratique de ce cadre. Toutefois, il faut conserver à l'esprit que dans la mesure où les deux phases se succèdent, la deuxième recoupe normalement une partie des questions traitées lors de la phase 1. Les examens de Phase 2 peuvent également contribuer à mieux mesurer l'importance des lacunes mises en évidence lors de la Phase 1. Les phases suivantes du processus d'examen par les pairs analysent aussi les mesures correctives engagées par les juridictions en réponse aux problèmes décelés dans les rapports d'examen précédents. Ce chevauchement naturel entre phases existe dans d'autres systèmes d'examen par les pairs, comme le GAFI et le Groupe de travail de l'OCDE sur la corruption (GTC).

Examens de Phase 1 : cadre juridique et réglementaire

15. L'examen de Phase 1 évalue le cadre juridique et administratif de chaque juridiction au regard d'éléments essentiels. Il cherche à appréhender le réseau d'accords internationaux conclus par la juridiction, en se fondant sur les informations recueillies à l'occasion de l'évaluation continue des nouveaux accords, mises à jour si nécessaire. L'examen englobe aussi les situations dans lesquelles il peut être nécessaire d'intégrer l'obligation conventionnelle en droit interne par l'intermédiaire de la loi. L'examen vérifiera également que l'absence d'intérêt fiscal national ou l'existence de dispositions strictes relatives au secret n'empêchent pas d'obtenir et d'échanger des renseignements et que la législation nationale prévoit les pouvoirs d'enquête requis. Enfin, il s'assurera de la disponibilité des renseignements dans chaque juridiction, en confrontant les règles locales en matière de tenue de registres comptables aux normes du JAHGA.

16. Par conséquent, le rapport rédigé à la suite de l'examen de Phase 1 décrira en détail les éléments du cadre juridique et administratif des juridictions en matière de transparence et d'échange de renseignements. Il se composera de trois sections :

- i) disponibilité des renseignements
- ii) accès aux renseignements
- iii) échange de renseignements

17. Chacune de ces sections analysera les éléments essentiels décrits ci-dessus. Certains des éléments essentiels peuvent, à l'issue de l'examen de la Phase 1, faire l'objet d'un jugement tranché. D'une manière générale, il sera possible d'indiquer si une juridiction donnée a conclu des accords d'échange de renseignements avec toutes les parties concernées, si ces parties ont accès à toutes les informations pertinentes et si ces informations doivent systématiquement être disponibles. Néanmoins, d'autres éléments nécessiteront de mener un examen de Phase 2 avant de pouvoir déterminer si la juridiction se conforme ou non à la norme. En particulier, il faudra le plus souvent évaluer l'application pratique du cadre juridique d'une juridiction pour déterminer si cette juridiction fournit les renseignements en temps voulu et si les droits et protections accordés aux personnes dans une juridiction ont pour effet d'entraver ou de retarder indûment un échange effectif de renseignements.

18. En outre, le rapport identifiera et décrira les éventuelles lacunes existantes et formulera des recommandations visant à y remédier. Ces recommandations doivent être précises et fournir des orientations claires sur ce qui est attendu de la juridiction. Pour aider les juridictions à mettre en œuvre les

normes, le rapport peut le cas échéant suggérer un programme d'assistance technique. Par ailleurs, les examens peuvent prendre acte du fait qu'une juridiction a des pratiques d'échange de renseignements qui vont au delà de la norme, comme l'échange automatique ou spontané, les contrôles fiscaux simultanés ou autorise des représentants agréés de la juridiction requérante à être présents sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner des registres, ou le faire pour le compte d'une autre juridiction. Ces pratiques seront sans effet sur l'évaluation.

Phase 2 : Suivi et examen de la mise en œuvre effective des normes

19. La deuxième phase du suivi et de l'examen par les pairs portera sur l'efficacité de l'échange de renseignements. Même si des instruments internationaux satisfaisants doublés d'un cadre juridique national solide sont en place, l'efficacité de l'échange de renseignements dépendra des pratiques des autorités compétentes. En définitive, les examens évalueront la qualité des renseignements échangés, en tenant compte des points de vue des parties requérantes.

20. Il existe de nombreuses défaillances potentielles, qui vont du manque de volonté à des obstacles pratiques comme des ressources insuffisantes pour obtenir et échanger les renseignements demandés ou des exigences de procédure qui entravent un échange effectif. À ceci s'ajoutent des défaillances potentielles dans la qualité des demandes formulées. L'évaluation de l'efficacité de l'échange de renseignements nécessite de disposer de données quantitatives, comme des statistiques permettant une analyse pertinente du traitement des demandes et du délai entre la demande et la réponse, ainsi que des données qualitatives, qui reflètent la fiabilité et la pertinence des renseignements échangés avec les parties requérantes. L'examen par les pairs doit rechercher des informations depuis diverses sources, y compris, le cas échéant, lors de la visite sur place, sur l'adéquation des ressources consacrées à l'établissement d'un échange effectif de renseignements.

21. Le rapport rédigé à l'issue des examens de Phase 2 suivra la même structure que pour la Phase 1 et se divisera entre disponibilité, accès et échange de renseignements. Toutefois, les examens de Phase 2 se concentreront sur l'application pratique dans ces domaines et comporteront une analyse de l'expérience des juridictions en matière d'échange de renseignements. Les évaluations de Phase 1 peuvent être revues à la lumière des résultats de la Phase 2. Lorsque l'examen de Phase 1 a donné lieu à des recommandations, on cherchera à déterminer si elles ont été mises en œuvre. Si, d'une manière générale, une juridiction fournit les renseignements demandés dans des délais raisonnables, il ne sera guère utile de formuler des recommandations spécifiques. Toutefois, des recommandations seront formulées le cas échéant en vue d'éviter des difficultés potentielles pour établir ou maintenir un échange effectif de renseignements.

ANNEXE 1 – MANDAT DU COMITÉ D'EXAMEN PAR LES PAIRS

Le résumé des conclusions adopté lors de la réunion du Forum mondial à Mexico les 1^{er} et 2 septembre 2009 concernant l'établissement d'un processus d'examen par les pairs dispose ce qui suit :

(b) Établir un processus solide et exhaustif de suivi et d'examen par les pairs

- Afin de mener à bien ses activités de suivi et d'examen par les pairs de la mise en œuvre des normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, le Forum Mondial a constitué un Comité d'examen par les pairs chargé d'élaborer une méthodologie et des termes de référence détaillés en vue d'établir un processus solide, transparent et accéléré.
- Les termes de référence s'appuieront sur les propositions exposées dans la note d'orientation en vue d'approfondir le suivi et l'examen par les pairs, conformément aux discussions menées au cours de la réunion. Il y aura deux phases pour l'examen par les pairs. La Phase 1, qui examinera le cadre juridique et réglementaire en vigueur dans chaque juridiction, commencera début 2010 et s'achèvera pour tous les membres au cours du mandat initial de trois ans. La Phase 2, qui commencera également début 2010, évaluera la mise en œuvre des normes dans la pratique. Le Forum mondial est convenu que toutes les juridictions membres et non membres concernées seront couvertes par les examens des Phases 1 et 2. Le Comité d'examen par les pairs proposera un calendrier d'examen des juridictions au titre de la Phase 2.
- Contrairement aux examens de la Phase 2, ceux de la Phase 1 ne nécessitent généralement pas de mission sur place.
- Outre les deux phases de l'examen par les pairs, le Forum mondial analysera les instruments juridiques régissant l'échange de renseignements (comme les conventions de double imposition et les accords d'échange de renseignements fiscaux). Ces activités de suivi seront continues et viseront à la fois les membres du Forum et les juridictions non membres pertinentes, identifiant et distinguant les accords en vigueur et ceux signés mais qui n'ont pas encore pris effet. Elles chercheront à déterminer si ces accords satisfont à la norme. Le premier rapport est prévu pour décembre 2009.
- Le Forum Mondial continuera de publier ses mises à jour annuelles et diffusera le calendrier de ses prochains examens.
- L'ensemble du processus de suivi et d'examen par les pairs sera un exercice continu. Les rapports d'évaluation seront publiés après leur adoption par le Forum Mondial. Les juridictions seront supposés prendre des mesures pour donner suite aux éventuelles recommandations contenues dans le rapport d'examen et rendre compte au Forum Mondial des actions engagées.

- Le Groupe d'examen par les pairs élaborera des orientations plus détaillées sur la mise en œuvre de ces conclusions.

ANNEXE 2

SOURCES DES NORMES CONVENUES INTERNATIONALEMENT EN MATIÈRE DE TRANSPARENCE ET D'ÉCHANGE EFFECTIF DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES (LES NORMES)

1. Cette annexe décrit succinctement les sources faisant autorité en matière de normes sur la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales, ainsi que les sources supplémentaires qui peuvent être utiles aux évaluateurs, au Comité d'examen par les pairs et au Forum Mondial pour l'application des normes lors du processus de suivi et d'examen par les pairs. Les normes convenues à l'échelle internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales se divisent en une source principale et en plusieurs éléments complémentaires.

2. La principale source qui fait autorité contient :

- le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (le Modèle d'accord) et ses commentaires ;
- l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le Modèle de Convention fiscale) et ses commentaires, qui est désormais intégré au Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.

3. Cette source principale est complétée par plusieurs documents secondaires qui fournissent des éléments contextuels utiles pour comprendre et interpréter les normes. Ces documents ont été élaborés par les organes compétents de l'OCDE ou par le Forum Mondial. Enfin, les travaux de normalisation et d'évaluation étant étroitement liés à des domaines traités par d'autres instances internationales, et en particulier par le GAFI, les principes élaborés par le GAFI peuvent, le cas échéant, être pris en considération pour interpréter et appliquer les normes.

I. Principale source faisant autorité

A. Modèle d'accord et ses commentaires

4. En 2002, le Forum Mondial a créé le Groupe de travail pour un échange effectif de renseignements (le Groupe de travail du Forum Mondial). Le Groupe de travail était composé de représentants de pays membres de l'OCDE ainsi que de délégués des Antilles néerlandaises, d'Aruba, de Bahreïn, des Bermudes, de Chypre, des Îles Caïman, de l'Île de Man, de l'Île Maurice, de Malte, de Saint-Marin et des Seychelles. En 2002, le Groupe de travail a élaboré un Modèle d'accord qui a servi de base aux négociations de plus de 150 accords d'échange de renseignements fiscaux (CERF).

5. Le Modèle d'accord et ses commentaires constituent une source faisant autorité pour les normes du Forum Mondial sur la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales. Il décrit en détail les normes d'échange de renseignements y compris, en ce qui concerne l'obligation de fournir tous les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale des parties contractantes, les motifs limités acceptables justifiant le rejet d'une demande, le format des demandes, la confidentialité, le secret professionnel de l'avocat et d'autres aspects.

6. Le Modèle d'accord et ses commentaires définissent également la portée des renseignements qui doivent être disponibles et échangés. Celle-ci est essentiellement déterminée par le principe de la pertinence vraisemblable, c'est-à-dire tous les renseignements qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale.

7. Outre qu'ils posent le principe général de la pertinence vraisemblable, le Modèle d'accord et ses commentaires définissent les types spécifiques de renseignements que la juridiction requise doit être habilitée à obtenir et à fournir, y compris les renseignements bancaires et ceux relatifs à la propriété et à l'identité.

8. Les exemples spécifiques cités dans le Modèle d'accord et ses commentaires ne couvrent pas l'intégralité des renseignements qui doivent être disponibles, accessibles et fiables au regard de la norme de la pertinence vraisemblable. Par exemple, ils ne font pas référence aux renseignements comptables. Le rapport du JAHGA (voir ci-dessous) porte tout spécialement sur les renseignements comptables qui sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale.

9. Le Modèle d'accord et ses commentaires définissent des critères en matière d'accès aux renseignements. Ils disposent par exemple que si les renseignements en la possession de l'autorité compétente de la partie requise ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande, elle doit prendre toutes les « mesures adéquates de collecte des renseignements » pour fournir les renseignements demandés.

10. Les commentaires du Modèle d'accord reconnaissent que la norme qu'ils établissent peut être mise en œuvre par divers moyens, y compris par le biais de conventions de double imposition. La plupart des conventions de double imposition se fondent sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

B. Article 26 des Modèles de Convention fiscale et ses commentaires

11. Le Modèle de Convention fiscale est le texte juridique le plus largement accepté qui régit les conventions de double imposition. Plus de 3 000 conventions bilatérales sont basées sur ce Modèle. L'article 26 constitue le fondement juridique le plus généralement accepté pour l'échange bilatéral de renseignements à des fins fiscales.

12. En 2002, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (CAF) a entrepris une révision détaillée de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale et de ses commentaires afin de vérifier qu'ils reflétaient bien les pratiques actuelles des juridictions et de prendre en compte les modifications apportées au Modèle par le Groupe de travail du Forum Mondial. En 2004, la version actuelle de l'article 26 et de ses commentaires a été adoptée et publiée pour la première fois dans l'édition 2005 du Modèle de Convention fiscale. Le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale des Nations Unies a également intégré la version mise à jour de l'article 26 dans le Modèle de Convention fiscale des Nations Unies. En décembre 2009, les dernières réserves au regard de l'article 26 formulées par le Brésil et la Thaïlande ont été levées.

13. L'article 26 invoque les mêmes principes que le Modèle d'accord. Tous deux utilisent le principe de la « pertinence vraisemblable » pour définir la portée de l'obligation de fournir des renseignements. Tous deux requièrent un échange de renseignements qui soit le plus large possible tout en interdisant

« d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire les demandes de nature spéculative sans lien apparent avec une enquête ou un contrôle en cours³¹.

14. Bien que, d'une manière générale, l'article 26 suive une approche très similaire au Modèle d'accord, certains de ses aspects dépassent le champ d'application des normes. Par exemple, l'article 26 autorise l'échange automatique et spontané de renseignements, qui n'est pas compris dans la norme.

II. Sources complémentaires faisant autorité

A. Rapport du Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (JAHGA)

15. Les renseignements comptables relèvent de la norme générale de pertinence vraisemblable établie par le Modèle d'accord et par l'article 26 du Modèle de Convention fiscale. Toutefois, c'est le rapport du JAHGA qui fournit les principes détaillés relatifs à l'exigence de registres comptables disponibles, accessibles et fiables. Avant d'être approuvé par le Forum Mondial en 2005, il a été élaboré conjointement par des représentants de pays membres et non membres de l'OCDE grâce à la coopération au sein du Groupe³².

16. Le rapport du JAHGA définit les normes qui régissent la tenue de registres comptables fiables, la période requise de conservation de ces registres et l'accès à ces registres.

17. Ces normes s'appliquent à l'ensemble des « entités et arrangements pertinents » qui comprennent de façon générale (i) les sociétés de capitaux, fondations, Anstalten et autres structures analogues, (ii) les sociétés de personnes et autres groupements de personnes, (iii) les trusts et autres structures analogues, (iv) les fonds et dispositifs de placement collectif et (v) toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire (un exécuteur testamentaire, par exemple). Le rapport du JAGHA contient en annexe des notes explicatives utiles sur les fiducies et sur les sociétés de personnes.

B. Manuel de l'OCDE de 2006 sur l'échange de renseignements

18. En 2006, le CAF a approuvé un nouveau Manuel sur l'échange de renseignements (le « Manuel »). Ce Manuel constitue une aide pratique à l'intention des fonctionnaires chargés de l'échange de renseignements en matière fiscale et peut être également utile pour la conception ou la mise à jour de manuels nationaux. Il a été élaboré en collaboration avec les pays membres et des pays non membres de l'OCDE.

19. Le Manuel suit une démarche modulaire ; certains modules, comme celui consacré à l'échange automatique de renseignements, ne sont pas appropriés pour les normes. Toutefois, deux modules en

³¹ Le texte de l'article 26(1) a été modifié en 2005 afin de l'aligner sur la norme de la « pertinence vraisemblable » établie par le Modèle d'accord. L'ancienne version de l'article 26 évoquait les renseignements « nécessaires ». Les commentaires expliquent que le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » n'avait pas pour objet de modifier l'effet de la disposition, mais de mieux concilier l'objectif d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible et d'exclure la possibilité « d'aller à la pêche aux renseignements », et était destiné à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord. Voir les par. 4.1 et 5. des commentaires.

³² Les pays représentés au sein du groupe JAHGA étaient les suivants : Allemagne, Antigua-et-Barbuda, Antilles néerlandaises, Aruba, Bahamas, Bahreïn, Belize, Bermudes, Canada, Espagne, États-Unis, France, Gibraltar, Grenade, Guernesey, Îles Caïmans, Îles Cook, Île de Man, Îles Vierges britanniques, Irlande, Italie, Japon, Jersey, Malte, Maurice, Mexique, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Panama, République slovaque, Royaume-Uni, Sainte-Lucie, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Samoa, Seychelles et Suède.

particulier fournissent des orientations utiles : le module principal sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements et le module 1 sur l'échange de renseignements sur demande³³.

C. Notes d'orientation de 2004 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables

20. En 2004, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables, un organe issu du CAF, a rédigé des notes d'orientation sur la question de la transparence et de l'échange effectif de renseignements³⁴. L'introduction souligne que ces notes, tout en offrant des indications utiles aux juridictions qui ont pris des engagements envers la transparence et l'échange effectif de renseignements, ne se surajoutent pas aux normes auxquelles les juridictions se sont engagés à adhérer (par. 13). Les notes fournissent d'importantes orientations concernant les normes dans le domaine de la disponibilité de renseignements fiables et pertinents, y compris pour ce qui est de l'identité des propriétaires légaux, des bénéficiaires effectifs et d'autres personnes.

D. Recommandations, normes et rapports du GAFI

21. Outre les documents de nature fiscale mentionnés ci-dessus, il importe de reconnaître que les efforts visant à améliorer la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales s'inscrivent dans un cadre plus vaste. C'est notamment vrai des travaux que le GAFI consacre aux mesures institutionnelles nationales prises en vue de communiquer des renseignements, à l'entraide judiciaire et à la transparence relative aux renseignements concernant la propriété et l'identité des propriétaires et autres parties prenantes. Ce sont des attributs essentiels des renseignements vraisemblablement pertinents que les juridictions doivent être en mesure de fournir en vertu des normes du Forum Mondial. Les concepts du GAFI peuvent fournir des orientations utiles et être pris en compte pour interpréter et appliquer les normes le cas échéant.

E. Note de 2008 sur les suites à donner au processus et note d'orientation de 2009

22. La note de 2008 sur les suites à donner au processus (*Note on Taking the Process Forward*, par. 15) et la note d'orientation (par. 14-18) abordent des aspects importants des normes, de l'évaluation des progrès accomplis par les juridictions dans la conclusion de nouveaux accords internationaux et de l'examen de la pertinence de ces accords. Par exemple, elles reconnaissent que l'évaluation du nombre d'accords, y compris en ce qui concerne le critère des 12 accords conclus avec des pays de l'OCDE, (i) doit s'inscrire dans une démarche dynamique ; (ii) doit tenir compte du fait que les accords bilatéraux et leur entrée en vigueur nécessitent des mesures de la part des deux parties ; et (iii) doit consigner les refus de conclure des accords avec des partenaires, et notamment ceux revêtant une importance économique, dans la mesure où ils peuvent traduire une réticence à appliquer les normes. Enfin, la norme dispose que les juridictions doivent échanger des renseignements avec tous les partenaires pertinents, c'est-à-dire ceux qui souhaitent conclure un accord d'échange de renseignements. Il n'est pas possible de conclure des accords uniquement avec des partenaires dénués d'importance économique.

³³ Le Manuel peut être consulté à l'adresse suivante : http://www.oecd.org/document/5/0,3343,fr_2649_33767_36667293_1_1_1_1,00.html .

³⁴ Les notes d'orientation peuvent être consultées à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>. Elles ont été publiées sous le titre « Consolidated Application Note: Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes », et examinent aussi divers autres régimes fiscaux préférentiels. Les notes relatives à la transparence et à l'échange de renseignements se trouvent pages 9 à 19.

F. Évaluations annuelles

23. Le Forum Mondial publie des évaluations annuelles des régimes relatifs à la transparence et à l'échange de renseignements de nombreuses juridictions. Elles peuvent constituer une importante source d'informations sur les normes et sur leur mise en œuvre. Le rapport de 2006 contient un résumé des normes et les évaluations annuelles rendent généralement compte de l'application de ces normes.

Pour plus d'information

Forum mondial sur la transparence et
l'échange de renseignements à des fins fiscales

www.oecd.org/tax/transparency

Le travail sur l'évasion fiscale du Centre de
politique et d'administration fiscales

www.oecd.org/fiscalite/fraude

