



# **BEPS Action 5**

## **Pratiques fiscales dommageables : le cadre de transparence**

**Documents pour l'examen par les pairs**

Février 2017



# **BEPS Action 5 sur les pratiques fiscales dommageables: le cadre de transparence**

DOCUMENTS POUR  
L'EXAMEN PAR LES PAIRS

*Février 2017*

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut 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 cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2017), *BEPS Action 5, Pratiques fiscales dommageables – le cadre de transparence : Documents pour l'examen par les pairs*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris. [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-les-pratiques-fiscales-dommageables-examens-par-les-pairs-du-cadre-de-transparence.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-les-pratiques-fiscales-dommageables-examens-par-les-pairs-du-cadre-de-transparence.pdf)

© OCDE 2017

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](mailto: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](mailto:info@copyright.com), ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

## *Table des matières*

<b>Abréviations et acronymes.....</b>	<b>5</b>
<b>Résumé.....</b>	<b>7</b>
<b>Introduction et contexte .....</b>	<b>9</b>
<b>Termes de référence pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5 .....</b>	<b>11</b>
<b>Méthodologie pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5 .....</b>	<b>17</b>



## *Abréviations et acronymes*

<b>APP</b>	Accords préalables en matière de prix de transfert
<b>BEPS</b>	Érosion de la base et transfert des bénéfices
<b>CAF</b>	Comité des Affaires Fiscales
<b>FHTP</b>	Forum sur les pratiques fiscales dommageables
<b>OCDE</b>	Organisation de la coopération et de développement économique s





## Résumé

Le *Plan d'Action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (Plan d'action BEPS, OCDE 2013) a identifié 15 actions à mener pour traiter le sujet de BEPS de manière globale et coordonnée. Le paquet BEPS, approuvé par les ministres des Finances des pays du G20 en Octobre 2015, inclut notamment le rapport sur l'Action 5: *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance* (Rapport sur l'Action 5, OCDE, 2016).

Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016) établit l'un des quatre standards minimums prévus par le projet BEPS. Chacun des quatre standards minimums est soumis à un examen par les pairs afin de s'assurer de sa mise en œuvre efficace et en temps voulu, et ainsi garantir le respect du principe d'équité des règles du jeu. Tous les membres du cadre inclusif sur le BEPS s'engagent à appliquer le standard minimum défini par l'Action 5 et à participer à l'examen par les pairs. L'examen par les pairs de ce standard minimum sera entrepris par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« FHTP »).

L'examen par les pairs a pour but d'assurer la bonne mise en œuvre du standard convenu. Les examens par les pairs doivent suivre une procédure transparente ; cibler les domaines à risque; faire en sorte que les différents pays soient traités dans le respect des principes d'équité et d'égalité ; mobiliser le moins de ressources possible.

L'examen par les pairs évaluera la mise en œuvre du standard au regard d'un ensemble convenu de critères. Ces critères sont exposés dans les termes de référence, qui correspondent à chacun des éléments qu'un pays doit avoir mis en place pour attester de sa bonne application du standard.

Les modalités des examens par les pairs sont définies dans la méthodologie<sup>1</sup> convenue. Celle-ci décrit les procédures que les pays doivent suivre pour mener à bien les examens par les pairs, notamment le processus de collecte des données pertinentes, la préparation et l'approbation des rapports, les résultats de l'examen et le processus de suivi. La méthodologie a pour objet de réunir les données pertinentes pour l'examen par les pairs au moyen de questionnaires normalisés adressés au pays examiné ainsi qu'aux pairs (les autres membres du cadre inclusif sur le BEPS).

Cette note contient les principaux documents à utiliser pour réaliser les examens par les pairs: (1) les termes de référence et; (2) la méthodologie pour réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5.

## Note

1. La méthodologie s'appliquerait aux examens menés dans le contexte du cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS. Les modalités des examens des pays et des juridictions pertinents, qui pourraient être identifiés à l'avenir et qui n'ont pas rejoint le cadre inclusif, seront arrêtées en temps voulu.

## Bibliography

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>

## Introduction et contexte

Le Rapport de 2015 sur l'Action 5, intitulé *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en tenant compte de la transparence et de la substance* (OCDE, 2016), établit l'un des quatre standards minimums du projet BEPS. Le standard minimum défini par l'Action 5 comporte deux aspects : un processus d'examen des régimes fiscaux préférentiels pour s'assurer qu'ils ne sont pas dommageables, et un cadre de transparence qui s'applique aux décisions des administrations fiscales (« le cadre de transparence »).

Toutes les juridictions qui sont membres du cadre inclusif sur le BEPS s'engagent à appliquer les standards minimums et à se soumettre à un examen par les pairs visant à évaluer leur mise en œuvre. L'objectif est de faire en sorte que les objectifs poursuivis par le standard soient atteints rapidement et dans le respect du principe d'équité des règles du jeu.

L'examen par les pairs du cadre de transparence établi par l'Action 5 sera entrepris par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP). L'examen par les pairs des régimes fiscaux préférentiels suit le processus existant en vigueur au sein du FHTP<sup>2</sup>.

### Portée du cadre de transparence

Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016) définit l'architecture du cadre de transparence. Celle-ci inclut six catégories de décisions spécifiques aux contribuables qui, lorsqu'elles ne font pas l'objet d'un échange spontané obligatoire de renseignements, pourraient donner lieu à des préoccupations en matière de BEPS.

Ces six catégories sont (i) les décisions relatives aux régimes préférentiels ; (ii) les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux ou toute autre décision unilatérale transnationale en matière de prix de transfert ; (iii) les décisions transnationales prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables ; (iv) les décisions relatives aux établissements stables ; (v) les décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées et vi) tout autre type de décision, au sujet duquel le FHTP convient qu'il est susceptible de donner lieu à des préoccupations en matière de BEPS en l'absence d'échange spontané de renseignements. Le cadre de transparence s'applique à ces catégories de décisions à condition qu'elles aient été rendues au cours d'une certaine période, lesquelles décisions sont qualifiées de décisions « passées » et « futures » dans le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016).

Cela ne signifie pas que ces décisions ou les procédures juridiques et administratives par lesquelles elles sont rendues représentent des régimes préférentiels. Cela traduit plutôt la crainte qu'un manque de transparence puisse entraîner un phénomène de BEPS si les juridictions ne disposent pas de renseignements ou de connaissances spécifiques sur le traitement fiscal d'un contribuable dans un État donné et que ledit traitement fiscal affecte les transactions ou arrangements pris vis-à-vis d'un contribuable apparenté résidant sur leur territoire. La disponibilité en temps voulu d'informations ciblées, qui ont été définies

et qui figurent dans un modèle contenu à l'Annexe C du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016), est essentielle pour permettre aux administrations fiscales de cerner rapidement les domaines à risque. Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016) précise également les pays avec lesquels des renseignements doivent être échangés et le calendrier des échanges de renseignements.

## Note

2. Voir le Rapport de 2015 sur l'Action 5 ; voir également OCDE (1998), *Concurrence Fiscale Dommageable : Un Problème Mondial*, Éditions OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/sites/forummondialsurlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf>

## Bibliographie

- OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris.  
DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>
- OECD (1998), *Concurrence fiscale dommageable: Un problème mondial*, OECD Publishing, Paris.  
DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262942-fr>

## **Termes de référence pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l’Action 5**

1. Le standard minimum relatif au cadre de transparence contenu dans le Rapport de 2015 sur l’Action 5 (OCDE, 2016) a été décliné en termes de référence afin de faciliter l’examen de son respect par une juridiction. Cet examen sera mené conformément à la méthodologie convenue.
2. Les termes de référence et la méthodologie n’ont pas d’incidence sur le standard minimum de l’Action 5. Tout terme utilisé dans les termes de référence ou dans la méthodologie a la signification qui découle du texte et des objectifs du Rapport de 2015 (OCDE, 2016) sur l’Action 5 et des références qui s’y trouvent.
3. Les termes de référence se décomposent en quatre éléments qui rendent compte des principales dimensions du cadre de transparence :
  - A. le processus de collecte de renseignements ;
  - B. l’échange de renseignements ;
  - C. la confidentialité des renseignements reçus ;
  - D. les statistiques.

### **I. Le processus de collecte de renseignements**

4. Les juridictions devraient réunir des renseignements relatifs aux décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence. Elles devraient notamment :
  1. Identifier les décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence, ce qui implique les actions suivantes :
    1. Identifier les décisions qui sont (i) des décisions relatives aux régimes préférentiels ; (ii) des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux transnationaux et toute autre décision fiscale unilatérale transnationale (telle que les décisions fiscales anticipées) concernant les prix de transfert ou l’application des principes d’établissement des prix de transfert ; (iii) des décisions transnationales prévoyant un ajustement unilatéral à la baisse des bénéfices imposables du contribuable qui n’est pas directement reflété dans ses comptes financiers et commerciaux<sup>3</sup> ; (iv) des décisions relatives aux établissements stables ; (v) des décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées.
    2. Identifier pour chacune de ces catégories de décisions celles qui sont des décisions passées et des décisions futures<sup>4</sup>.

3. S'agissant de juridictions dotées de régimes de propriété intellectuelle, identifier les contribuables bénéficiant de la troisième catégorie d'actifs de PI ; les nouveaux adhérents bénéficiant d'un régime de sauvegarde, qu'il y ait ou non décision de l'administration fiscale ; et les contribuables qui exercent l'option permettant de traiter le ratio de lien comme une présomption réfragable<sup>5</sup>.
2. Concernant chacune des décisions entrant dans le champ du cadre de transparence, les juridictions devraient identifier toutes les juridictions pour lesquelles la décision serait pertinente, ce qui implique les actions suivantes :
  1. Identifier les juridictions suivantes<sup>6</sup>:
    1. Les juridictions de résidence de l'ensemble des parties apparentées avec lesquelles le contribuable conclut une transaction pour laquelle une décision est rendue ou qui donne lieu à des revenus provenant de parties apparentées bénéficiant d'un traitement préférentiel ;
    2. La juridiction de résidence de la société mère immédiate du contribuable ;
    3. La juridiction de résidence de la société mère ultime du contribuable ;
    4. Pour les décisions relatives aux établissements stables, la juridiction du siège social ;
    5. Pour les décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées, la juridiction de résidence du bénéficiaire effectif ultime du paiement.
  2. Concernant les décisions passées, s'il n'est pas possible d'identifier l'ensemble des pays avec lesquels elles devaient procéder à un échange, les juridictions devraient consigner et signaler les cas de recours à l'approche « au mieux »<sup>7</sup>. Ces informations devraient être réparties par catégorie de décision selon le pays qui les a utilisées et inclure une brève description des efforts entrepris afin d'identifier les parties concernées.
  3. Les juridictions devraient avoir mis en place un mécanisme d'examen et de supervision à même de garantir que tous les renseignements pertinents ont bien été collectés, en tenant compte de la séparation des pouvoirs d'imposition entre différents niveaux d'administration.

## II. L'échange de renseignements

5. Les juridictions devraient entreprendre un échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence. À cette fin, elles devraient :
  1. Disposer d'un cadre juridique interne qui autorise l'échange spontané de renseignements et l'échange de renseignements sur demande<sup>8</sup>;
  2. Disposer d'instruments internationaux d'échange de renseignements qui :
    1. Sont en vigueur et applicables ; et
    2. Autorisent l'échange spontané de renseignements sur les décisions pertinentes des administrations fiscales et l'échange ultérieur des décisions fiscales pertinentes sur demande<sup>9</sup>.
  3. S'assurer que chacun des champs obligatoires d'information requis dans le modèle figurant à l'Annexe C du Rapport de 2015 sur l'Action 5 (OCDE, 2016)

est couvert dans les renseignements échangés (sachant toutefois qu'en ce qui concerne les décisions passées, tous les renseignements relatifs aux parties apparentées ne sont pas toujours disponibles, auquel cas l'approche « au mieux » devrait être suivie) ;

4. S'assurer que les renseignements respectent les conditions de forme indiquées dans le modèle qui se trouve à l'Annexe C du Rapport de 2015 sur l'Action 5 (OCDE, 2016) ou le Schéma XML de l'OCDE, ainsi que le Guide de l'utilisateur sur le Schéma XML de l'OCDE<sup>10</sup>.
5. Mettre en place les systèmes appropriés pour garantir la transmission sans retard des renseignements sur les décisions à leur autorité compétente responsable de l'échange international de renseignements.
6. Faire en sorte que les renseignements à échanger soient transmis aux juridictions concernées dans les délais suivants<sup>11</sup>:
  1. Pour les décisions passées, avant le 31 décembre 2016 pour les Associés au projet BEPS, ou avant le 31 décembre 2017 pour les membres qui ont rejoint le cadre inclusif sur le BEPS en 2016, ou avant le 31 décembre 2018 pour les pays en développement non membres du G20 qui ne sont pas des centres financiers<sup>12</sup>.
  2. Pour les décisions futures, le plus tôt possible et au plus tard trois mois après que l'autorité compétente a connaissance de la décision.
7. Faire en sorte que les demandes ultérieures émanant d'une autre juridiction aux fins d'obtenir une copie d'une décision, formulées en lien avec le cadre de transparence, soient traitées dans un délai de 90 jours à compter de la réception de cette demande ou que cette juridiction soit tenue informée du statut de sa demande dans ce même délai.

### III. Confidentialité

6. Les juridictions devraient veiller à maintenir la confidentialité des informations sur les décisions reçues au titre du cadre de transparence. À cette fin, elles devraient :
  1. Se doter de mécanismes internationaux d'échange de renseignements prévoyant que les renseignements reçus doivent être traités confidentiellement et que sauf disposition contraire convenue par les juridictions concernées, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la clause d'échange de renseignements, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne devraient utiliser ces renseignements qu'à ces fins, sauf disposition contraire convenue entre les parties et conformément à leur droit respectif ;
  2. Disposer de la législation interne nécessaire pour donner effet aux restrictions contenues dans l'instrument international d'échange de renseignements ;
  3. Prévoir des sanctions efficaces en cas de communication non autorisée de renseignements confidentiels ;
  4. Veiller à ce que la confidentialité soit respectée en pratique ; et

5. Respecter les dispositions de l'instrument international d'échange de renseignements, y compris les restrictions d'utilisation des renseignements reçus pour les périodes d'imposition couvertes par l'accord.

#### IV. Statistiques

7. Les juridictions devraient tenir des statistiques sur les échanges de renseignements effectués au titre du cadre de transparence. À cette fin, elles devraient<sup>13</sup>:
  1. Signaler le nombre total d'échanges spontanés effectués au titre du cadre.
  2. Signaler le nombre d'échanges spontanés effectués par catégorie de décision.
  3. Transmettre, pour chaque catégorie de décision, une liste des juridictions avec lesquelles des renseignements ont été échangés.

### Notes

3. Comme le prévoit le paragraphe 151 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016), outre les décisions relatives aux ajustements à la baisse, des renseignements devraient également être échangés sur des ajustements à la baisse opérés en l'absence de décision.
4. Pour les pays de l'OCDE, les pays en voie d'adhésion et les pays du G20, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1er janvier 2014 ou après, mais avant le 1er avril 2016 ; ou le 1er janvier 2010 ou après, mais avant le 1er janvier 2014, à condition qu'elles soient toujours en vigueur au 1er janvier 2014 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1er avril 2016 ou après.

Pour les nouveaux membres qui rejoignent le Cadre inclusif sur le BEPS, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1er janvier 2015 ou après, mais avant le 1er avril 2017 ; ou le 1er janvier 2012 ou après, mais avant le 1er janvier 2015, à condition qu'elles soient toujours en vigueur au 1er janvier 2015 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1er avril 2017 ou après.

Pour les pays en développement non membres du G20 qui ne sont pas des centres financiers et qui ont besoin d'un délai supplémentaire pour mettre en œuvre le cadre de transparence, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1er janvier 2016 ou après, mais avant le 1er avril 2018, ou le 1er janvier 2014 ou après, mais avant le 1er janvier 2016, à condition qu'elles soient toujours en vigueur au 1er janvier 2016 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1er avril 2018 ou après.

Le processus suivi par les juridictions pour réunir les informations pertinentes sera probablement différent pour les décisions passées et les décisions futures, de sorte que les pratiques devraient être examinées dans les deux cas de figure. Néanmoins, le processus d'examen des décisions passées est transitoire, et peut être interrompu une fois que les juridictions auront honoré leurs obligations d'échange de ces décisions.



Les juridictions qui n'ont pas encore mis en place le cadre juridique nécessaire pour l'échange spontané de renseignements sur les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence devront le faire pour pouvoir satisfaire aux obligations visées par l'Action 5. En pareils cas, les délais indiqués dans ces termes de référence sont soumis au cadre juridique de la juridiction concernée. Cela tient également compte de l'entrée en vigueur et de la date effective d'application des dispositions des instruments d'échange de renseignements pertinents.

5. Aux termes des paragraphes 37, 66 et 69 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016). Ces paragraphes énoncent des exigences de transparence en lien avec le facteur relatif à l'activité substantielle pour les régimes de PI (l'approche fondée sur le lien). Les examens par les pairs au titre du cadre de transparence vérifieront que les exigences de transparence prévues par ces paragraphes sont bien respectées. Les examens par les pairs des régimes de PI détermineront si les renseignements échangés conformément à ces exigences ont des conséquences sur le respect de l'approche fondée sur le lien.
6. Comme l'indique le paragraphe 121 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016), y compris en tenant compte des informations détaillées figurant dans le tableau 5.1 du Rapport sur l'Action 5.
7. L'approche « au mieux » est décrite au paragraphe 128 du Rapport de 2015 sur l'Action 5 (OCDE, 2016).
8. Voir la note 4 ci-dessus.
9. Il est admis que les juridictions n'ont peut-être pas conclu des instruments d'échange de renseignements avec tous les membres du Cadre inclusif. Les juridictions sont incitées à étendre leur réseau d'accords d'échange de renseignements, le cas échéant, afin d'atteindre l'objectif poursuivi par le cadre de transparence. Toutefois, aux fins de l'examen par les pairs du cadre de transparence, les juridictions seront évaluées au regard de leur respect du cadre de transparence sur la base du réseau d'accords en vigueur l'année où l'examen annuel a lieu.
10. Voir [www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm)
11. Lorsqu'un retard est causé par un obstacle d'ordre juridique (par exemple, à cause d'une condition légale qui demande que soit notifié le contribuable, d'un appel interjeté par le contribuable s'opposant à l'échange de renseignements ou toute autre procédure judiciaire), la limite de trois mois est étendue, mais le pays concerné doit procéder à l'échange sans délai injustifié une fois que l'obstacle juridique a cessé d'exister. Les juridictions sont encouragées, dans la mesure du possible, à informer du retard leurs partenaires pour l'échange de renseignements. Voir également la note 4.
12. Le délai supplémentaire prévu pour les pays en développement s'appliquerait en raison de contraintes de capacités et à condition que le FHTP en soit informé. Les pays en développement désignent les pays non membres de l'OCDE et les pays en voie d'adhésion, ainsi que les pays non membres du G20 inscrits sur la Liste des bénéficiaires de l'aide publique au développement établie par le Comité d'aide au développement de l'OCDE telle que périodiquement mise à jour, et n'englobent pas les centres financiers pertinents. Voir <http://www.oecd.org/fr/cad/stats/listecad.htm>
13. Afin de pouvoir établir des statistiques, les échanges sont comptabilisés en fonction du nombre de juridictions qui reçoivent les informations par opposition au nombre de décisions fiscales qui étaient le sujet des échanges. Par exemple, si une information concernant une décision fiscale est envoyée à trois juridictions, cela sera comptabilisé comme trois échanges. Une approche différente est suivie par l'Union Européenne dont les statistiques sont basées sur le nombre de décisions fiscales.

## *Bibliographie*

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>

OECD (2016), *Exchange on Tax Rulings XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm>

## Méthodologie pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5

1. Le Rapport 2015 sur l'Action 5 (OCDE, 2016) du projet BEPS prévoit que le respect du cadre de transparence par les juridictions fera l'objet d'un examen annuel à partir du début de l'année 2017. Cette méthodologie décrit le processus de réalisation de ces examens.

### I. Portée

2. Tous les membres du cadre inclusif sur le BEPS seront évalués chaque année pour déterminer s'ils respectent le cadre de transparence. L'évaluation sera fondée sur les termes de référence. Néanmoins, lorsqu'un membre du cadre inclusif ne rend pas de décisions couvertes par le cadre de transparence, il devra le certifier et ne sera pas tenu d'accomplir le reste du processus d'examen.

3. Le premier examen aura lieu en 2017 et portera sur la mise en œuvre du cadre de transparence par les pays de l'OCDE, les pays en voie d'adhésion à l'OCDE et les pays du G20 au cours de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et le 31 décembre 2016 uniquement<sup>14</sup>.

4. Le deuxième examen se déroulera en 2018 et portera sur la mise en œuvre du cadre de transparence au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2017 au 31 décembre 2017. Pour les pays de l'OCDE, les pays en voie d'adhésion à l'OCDE et les pays du G20 qui auront été examinés en 2017, un rapport d'avancement sera préparé afin de signaler uniquement les évolutions intervenues dans l'application du cadre, indiquer les mesures prises pour donner suite aux recommandations éventuelles et actualiser les statistiques. Concernant les nouveaux membres qui ont rejoint le cadre inclusif en 2016, leur premier examen annuel interviendra en 2018.

5. Le troisième examen aura lieu en 2019 et portera sur la mise en œuvre du cadre de transparence au cours de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2018. Pour les pays de l'OCDE, les pays en voie d'adhésion à l'OCDE, les pays du G20 et les nouveaux membres du cadre inclusif qui auront été examinés en 2018, un rapport d'avancement sera préparé afin de signaler uniquement les évolutions intervenues dans l'application du cadre, indiquer les mesures prises pour donner suite aux recommandations éventuelles et actualiser les statistiques. Concernant les pays en développement non membres du G20 qui ne sont pas des centres financiers qui ont informé le FHTP en 2017 qu'ils avaient besoin d'un délai supplémentaire pour appliquer le cadre de transparence, leur premier examen annuel interviendra en 2019<sup>15</sup>.

6. Le quatrième examen interviendra en 2020 et portera sur la mise en œuvre du cadre de transparence au cours de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et le 31 décembre 2019. Cet examen doit donner lieu à un simple rapport d'avancement, sauf dans le cas des membres du FHTP qui n'auraient pas été examinés précédemment. Étant donné que le mandat actuel du cadre inclusif sur le BEPS prendra fin en 2020, la réalisation

d'examens supplémentaires après 2020 nécessitera l'accord du cadre inclusif sur le BEPS.

7. Le FHTP conduira les examens. Toutefois, il est précisé que le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le « Forum mondial ») a mené des évaluations préliminaires portant sur la confidentialité et sur les mécanismes de protection des données au regard de la norme d'échange automatique de renseignements. Compte tenu de son expertise dans ce domaine et de l'importance de veiller à l'efficacité des examens, le FHTP s'appuiera sur les travaux du Forum mondial sur les questions de confidentialité et de protection des données et ne tirera pas ses propres conclusions sur cet aspect de l'examen. Le plus souvent, cela impliquerait de reprendre la conclusion du Forum mondial sur une juridiction examinée, accompagnée d'une description, par la juridiction examinée, des progrès récents dans la mise en œuvre des règles de confidentialité et de protection des données, le cas échéant, dans la mesure où ils n'ont pas encore été étudiés par le Forum mondial. Néanmoins, étant donné que certaines juridictions membres du cadre inclusif sur le BEPS n'ont pas été évaluées par le Forum mondial, un mécanisme d'examen de ces juridictions devra être mis en place. Il est prévu que le cadre inclusif réfléchisse à la meilleure approche pour élaborer un tel mécanisme, dont le FHTP tiendrait compte.

## II. Processus de collecte de données

8. Le processus de collecte de données sera le suivant pour les examens annuels réalisés entre 2017 et 2020 :

Date	Processus	Explication
Janvier	Le Secrétariat adresse un questionnaire d'auto-évaluation aux juridictions examinées qui disposent de 6 semaines pour y répondre.	Le questionnaire d'auto-évaluation couvre chacun des aspects des termes de référence. Les juridictions doivent communiquer des réponses suffisamment détaillées pour permettre une évaluation et, le cas échéant, joindre des documents de référence tels qu'une copie des dispositions juridiques pertinentes. Elles ne doivent pas transmettre d'informations confidentielles sur un contribuable.  Le questionnaire portera sur la mise en œuvre du cadre de transparence au cours de l'année civile précédente. Le questionnaire et les documents de référence doivent être rédigés en anglais ou en français.
Février	Envoi du questionnaire d'auto-évaluation au Secrétariat. Le Secrétariat télécharge le questionnaire sur le site sécurisé ClearSpace du FHTP.	Le Secrétariat étudie chaque questionnaire afin d'identifier des aspects susceptibles de poser des questions d'interprétation du standard minimum, les aspects de la réponse d'une juridiction qui méritent d'être précisés ou complétés, ou tout élément apparemment non conforme au standard. Si le Secrétariat identifie l'un ou l'autre de ces aspects, il en discutera de façon informelle avec la juridiction concernée et, le cas échéant, l'invitera à lui transmettre un questionnaire révisé.

Date	Processus	Explication
		Si la législation de la juridiction examinée empêcherait la communication au FHTP de certaines informations figurant dans le questionnaire, la juridiction examinée devrait en informer le Secrétariat. En pareils cas, les informations confidentielles peuvent ne pas être transmises au Secrétariat, ou lui être communiquées mais en les supprimant de la version du questionnaire qui serait diffusée sur le site Clearspace sécurisé du FHTP.
<b>Mars</b>	Envoi du questionnaire sur l'avis des pairs à l'ensemble des délégués du FHTP qui représentent des membres du cadre inclusif sur le BEPS qui disposent de 4 semaines pour y répondre.	Tous les membres du cadre inclusif sur le BEPS auront la possibilité de faire part de leur expérience des juridictions examinées en lien avec le cadre de transparence. Il peut s'agir d'un retour d'information positif ou négatif. Les juridictions qui communiquent des informations fournies par les pairs ne doivent transmettre aucune information confidentielle sur les contribuables. Les membres sont incités à donner leur avis, sans y être obligés.  Les réponses aux questionnaires des pairs doivent être rédigées en anglais ou en français.
<b>Avril</b>	Communication au Secrétariat des réponses au questionnaire sur l'avis des pairs.	Le Secrétariat communiquera l'avis des pairs sur une juridiction examinée uniquement à cette juridiction et pas à l'ensemble des délégués du FHTP. Les juridictions examinées auront la possibilité de réagir par écrit à l'avis exprimé par les pairs.
<b>Juin</b>	Envoi à chaque juridiction examinée du projet de section du rapport qui la concerne, pour commentaires.	Chaque juridiction examinée devrait avoir la possibilité de prendre connaissance de la section du projet de rapport qui la concerne, et de transmettre ses commentaires au Secrétariat avant que l'ensemble du projet de rapport soit communiqué aux délégués du FHTP. Chaque juridiction disposerait de deux semaines pour transmettre ses éventuels commentaires. Le Secrétariat réfléchira ensuite avec la juridiction aux modifications éventuelles à apporter au projet de rapport.
<b>Juillet</b>	Le Secrétariat adressera le projet de rapport annuel aux délégués du FHTP qui représentent des membres du cadre inclusif sur le BEPS pour commentaires écrits éventuels dans un délai de 6 semaines.	Le projet de rapport annuel contiendra un résumé succinct pour chacune des juridictions examinées, accompagné de propositions d'amélioration éventuelles du Secrétariat. La section suivante présente la structure du projet de rapport.  Le rapport sera basé sur les informations provenant des questionnaires et sur les précisions ultérieures apportées par les juridictions examinées, sur les avis reçus des pairs et, le cas échéant, sur les travaux du Forum mondial.

Date	Processus	Explication
		Les commentaires écrits éventuels doivent être basés sur le projet de rapport annuel et sur les réponses au questionnaire.
Août	Envoi à chaque juridiction examinée de la section révisée du rapport qui la concerne, pour commentaires.	La section révisée du rapport concernant chacune des juridictions examinées sera adressée à la juridiction concernée pour commentaires. Les modifications effectuées en réponse aux commentaires écrits éventuellement reçus du FHTP seront apparentes.
Septembre	Le Secrétariat peut adresser un projet révisé de rapport annuel qui prend en compte les commentaires écrits éventuels.	Le projet révisé de rapport annuel fera apparaître les modifications. Ce projet révisé servira de base aux discussions lors de la réunion du FHTP.
Réunion du FHTP (quatrième trimestre)	Examen et approbation du rapport annuel.	<p>Pour chaque juridiction, le Secrétariat présentera brièvement la section du projet de rapport annuel qui la concerne. La juridiction examinée aura la possibilité de faire une déclaration succincte, et les délégués du FHTP pourront poser des questions supplémentaires sur la base du projet de rapport annuel, des réponses au questionnaire et des avis des pairs.</p> <p>À l'issue de la discussion, le FHTP pourra adopter des modifications du rapport annuel et les recommandations éventuellement proposées. Le FHTP sera invité à approuver le rapport annuel concernant cette juridiction, et notamment les recommandations d'amélioration qui pourraient y être formulées. Le FHTP passera ensuite à l'examen de la juridiction suivante, et répétera ce processus jusqu'à l'approbation du rapport annuel.</p> <p>S'il n'est pas possible de conclure l'examen de toutes les questions relatives à la mise en œuvre du cadre de transparence par une juridiction au cours de cette réunion du FHTP, la juridiction examinée communiquera au Secrétariat les informations complémentaires demandées par le FHTP dans un délai de quatre semaines après la réunion. Le Secrétariat téléchargera ces informations complémentaires et la section de résumé mise à jour du rapport annuel sur le site sécurisé ClearSpace, accompagnées de recommandations éventuelles, en demandant l'approbation du FHTP selon la procédure écrite.</p> <p>Dans le cas exceptionnel où le FHTP n'est pas en mesure d'approuver le rapport relatif à une juridiction évaluée, la question sera soumise au cadre inclusif accompagnée d'une explication.</p>

### III. Structure du rapport annuel

9. Le rapport annuel contiendra les sections suivantes :

10. Premièrement, l'introduction et le résumé. Cette section explique le contexte dans lequel s'inscrit l'examen par les pairs du cadre de transparence, indique les juridictions couvertes par l'examen et synthétise les progrès accomplis par les juridictions examinées au cours de l'année étudiée.

11. Deuxièmement, les résumés et recommandations (éventuelles) pour chacune des juridictions examinées. Le résumé ne doit généralement pas dépasser deux pages et les informations s'organisent autour des sections suivantes :

- Point sur la mise en œuvre : statistiques sur les renseignements échangés, teneur générale des avis des pairs et résultats des examens précédents (éventuels) ;
- Processus de collecte de renseignements : description succincte du processus et des acteurs responsables, et recommandations ou mesures prises pour donner suite aux recommandations formulées lors des examens précédents ;
- Échange de renseignements : description succincte du cadre juridique en vigueur, ponctualité des échanges et recommandations ou mesures prises pour donner suite aux recommandations formulées lors des examens précédents ;
- Confidentialité : description succincte du cadre de confidentialité (qui sera dans la plupart des cas un bref rappel du statut de l'examen par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales), et recommandations ou mesures prises pour donner suite aux recommandations formulées lors des examens précédents ;
- Réponse éventuelle des juridictions à l'examen.

### IV. Approbation du rapport

12. Le FHTP soumettra chaque année le rapport au cadre inclusif sur le BEPS et l'invitera à l'adopter.

13. Le cadre inclusif pourrait souhaiter préparer un rapport d'étape pour publication. Dans un premier temps, ce rapport serait validé par le FHTP et ne contiendrait pas les réponses au questionnaire de la juridiction examinée ou des pairs.

### V. Modifications et interprétation

14. Si cela est nécessaire pour permettre le bon fonctionnement du cadre de transparence et du processus d'examen par les pairs, le FHTP pourrait décider d'apporter des précisions supplémentaires, d'inclure des catégories supplémentaires de décision dans le périmètre du cadre ou de réviser les termes de référence, selon les modalités suivantes.

15. Le FHTP pourrait adopter, sur une base consensuelle, des orientations pratiques supplémentaires afin de clarifier le standard minimum. Dans ce cas, les juridictions seront invitées à adapter leur application du cadre de transparence en fonction de ces orientations, dans les meilleurs délais possibles. Il est entendu que les juridictions auront besoin d'un laps de temps supplémentaire pour procéder à ces changements, y compris pour réviser leur droit interne.

16. Le FHTP pourrait aussi décider d'inclure dans le périmètre du cadre de transparence des catégories supplémentaires de décisions fiscales lorsque l'absence d'échange spontané de renseignements donne lieu à des préoccupations en matière de BEPS. Si le FHTP en décide ainsi, il faudra mettre à jour les documents utilisés pour effectuer les examens par les pairs. Ces modifications seront adoptées par le FHTP par consensus et approuvées par le cadre inclusif sur le BEPS.

17. Le FHTP pourrait convenir de modifier les termes de référence, la méthodologie ou les questionnaires qui sous-tendent les examens par les pairs. Le FHTP pourrait également envisager d'attribuer des notes globales de performance ou de donner une appréciation, et de publier les résultats des examens par les pairs. Ces modifications seront adoptées par le FHTP par consensus et approuvées par le cadre inclusif sur le BEPS.

## **VI. Confidentialité des documents d'examen par les pairs**

18. Les documents produits par une juridiction examinée au cours d'un examen (y compris les réponses au questionnaire adressé aux juridictions, les réponses au questionnaire sur les avis des pairs et les réponses aux questions du Secrétariat), ainsi que les projets de rapports et les commentaires écrits sur ces projets, seront traités confidentiellement et réservés à un usage officiel. Ces documents ne doivent pas être diffusés publiquement. Toute violation des règles de confidentialité doit être portée à l'attention des coprésidents du FHTP qui décideront des mesures appropriées en concertation avec le FHTP en tant que de besoin.



## Notes

14. Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016) reconnaît que certaines juridictions ne sont pas nécessairement dotées du cadre juridique nécessaire à l'échange spontané de renseignements prévu par le cadre de transparence et devront mettre en place un tel cadre. Aussi, ces juridictions ne seront peut-être pas en mesure de répondre à toutes les questions du questionnaire tant qu'elles n'auront pas instauré le cadre juridique requis.
15. La date de l'examen des juridictions qui rejoignent le Cadre inclusif sur le BEPS après 2016, à l'exception des pays en développement non membres du G20 qui ne sont pas des centres financiers, sera définie au cas par cas, selon les mêmes principes que ceux adoptés pour les nouveaux membres en 2016.

## Bibliographie

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>





# **BEPS Action 5**

## **Pratiques fiscales dommageables: le cadre de transparence**

**Documents pour l'examen par les pairs**