



MANUEL DE MISE EN OEUVRE DES DISPOSITIONS CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES

Approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006

MISE EN DIFFUSION GÉNÉRALE

MODULE SUR LES CONTRÔLES FISCAUX À L'ÉTRANGER

Le manuel complet est actuellement composé des modules suivants :

Module général - Aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements

Module 1 – L'échange de renseignements sur demande

Module 2 – L'échange spontané de renseignements

Module 3 – L'échange automatique de renseignements (ou échange de routine)

Module 4 – L'échange de renseignements à l'échelle d'un secteur économique

Module 5 – Les contrôles fiscaux simultanés

Module 6 – Les contrôles fiscaux à l'étranger

Module 7 – Les profils nationaux en matière d'échange de renseignements

Module 8 – Les instruments et les modèles de l'échange de renseignements

L'objectif de ce manuel est d'apporter aux fonctionnaires des impôts en charge de l'échange de renseignements à des fins fiscales, une vue d'ensemble du fonctionnement des dispositions concernant l'échange de renseignements ainsi que des indications techniques et pratiques visant à améliorer l'efficacité de ces échanges.

Le manuel peut être utilisé pour la formation, ainsi que pour la conception et la mise à jour des manuels nationaux. L'approche modulaire permet aux pays de ne sélectionner que les aspects pertinents pour leurs programmes d'échanges spécifiques.

TABLE DES MATIÈRES

MANUEL DE L'OCDE SUR LA MISE EN ŒUVRE DES ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE FISCALE	3
MODULE SUR LES CONTRÔLES FISCAUX À L'ÉTRANGER.....	3
1. INTRODUCTION	3
2. QU'EST-CE QU'UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER ?.....	4
3. FONDEMENT JURIDIQUE.....	6
4. PARTICIPANTS CLÉS ET DÉFINITIONS.....	7
<i>Pays requérant</i> :.....	7
<i>Pays requis</i> :	7
<i>Agents de l'administration fiscale étrangère</i> :.....	7
<i>Agent responsable</i> :	7
<i>Coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger</i> :.....	7
5. PROCÉDURES RELATIVES À LA DEMANDE ET À LA CONDUITE D'UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER	9
ÉTAPE 1 - DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS SELON LA PROCÉDURE D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS	9
ÉTAPE 2 - DÉCISION RELATIVE À LA DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER.....	10
ÉTAPE 3 - DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER.....	11
ÉTAPE 4 - DÉCISION D'ACCEPTER OU NON LA DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER.....	12
ÉTAPE 5 - NOTIFICATION DU PAYS REQUÉRANT PAR LE PAYS REQUIS QUANT À LA DATE DU CONTRÔLE FISCAL ET AUX PROCÉDURES APPLICABLES	13
ÉTAPE 6 - PARTICIPATION DES FONCTIONNAIRES DES IMPÔTS DU PAYS REQUÉRANT AU CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER	14
ÉTAPE 7 - MISE AU POINT ET DIFFUSION DU RAPPORT FINAL.....	15
ÉTAPE 8 - REVUE ET MISE EN ŒUVRE DES MESURES VISANT À AMÉLIORER LES CONTRÔLES FISCAUX À L'ÉTRANGER.....	16

MANUEL DE L'OCDE SUR LA MISE EN ŒUVRE DES ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE FISCALE

MODULE SUR LES CONTRÔLES FISCAUX À L'ÉTRANGER

1. INTRODUCTION

1. Ce module propose aux autorités compétentes, contrôleurs des impôts et autres agents concernés de l'administration fiscale, des instructions pratiques en matière de contrôles fiscaux à l'étranger. Son objectif est de proposer des recommandations aux administrations fiscales ne bénéficiant pas actuellement de consignes à ce sujet et de compléter toutes les autres procédures mises en place par celles-ci, plutôt que de s'y substituer.

2. Les autorités compétentes sont également incitées à se référer à ce module dans le cadre des formations à l'échange de renseignements menées pour les agents concernés de l'administration fiscale, tels que les contrôleurs et les inspecteurs. Les agents de l'administration fiscale chargés de superviser les contrôles fiscaux à l'étranger sont par ailleurs encouragés à utiliser ce module pour former les inspecteurs désignés pour ces activités.

3. Ce module se base sur le Commentaire sur l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur l'échange de renseignements¹, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Conseil de l'Europe/OCDE)² et le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales de 2002³. Ces documents figurent dans le module sur les instruments et les modèles d'échange de renseignements.

¹ Voir le paragraphe 9.

² Voir l'Article 9.

³ Voir l'Article 6.

2. QU'EST-CE QU'UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER ?

4. Traditionnellement, les échanges de renseignements sont effectués par écrit. Cette procédure écrite est souvent longue et son efficacité peut se révéler moindre que d'autres méthodes de discipline fiscale lorsqu'une intervention rapide de l'administration fiscale est requise, par exemple pour les cas de location internationale de main d'œuvre ou d'activités itinérantes.

5. En outre, afin de permettre à une administration fiscale de comprendre clairement et de manière détaillée les relations, et notamment les relations d'affaires, liant le résident d'un pays étranger soumis à un contrôle fiscal à ses associés étrangers, il est souvent utile de suivre de près la vérification fiscale effectuée dans celui-ci. Dans certains cas également, les inspecteurs des impôts ne sont pas en mesure d'inspecter les livres et documents comptables dans leur propre pays, les lois de celui-ci autorisant les contribuables à conserver certains documents comptables dans un autre pays⁴. Les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent se révéler utiles dans toutes ces situations.

6. La procédure de contrôle fiscal à l'étranger permet aux administrations fiscales, lorsque la demande en a été faite et dans les limites imposées par les lois de leurs pays, à autoriser les fonctionnaires des impôts d'un pays étranger à participer à des contrôles fiscaux menés par le pays requis.

7. Les agents des impôts autorisés peuvent participer de manière passive ou active au contrôle effectué par le pays requis. Certains pays n'autorisent qu'une participation passive des fonctionnaires des impôts étrangers. Celle-ci se limite alors à l'observation de certaines étapes du contrôle, les contacts directs étant uniquement établis avec les agents du pays requis. Les fonctionnaires des impôts étrangers ne sont pas autorisés à s'entretenir directement avec les contribuables ou d'autres personnes.

8. D'autres pays peuvent permettre aux fonctionnaires des impôts étrangers de participer activement à la vérification fiscale. Certains pays peuvent par exemple autoriser les fonctionnaires des impôts étrangers à mener des entretiens et à examiner des documents concernant les contribuables en question. De tels contrôles fiscaux sont utiles lorsque la loi permet au contribuable de conserver des documents comptables dans un pays étranger et qu'il accepte que le fonctionnaire se rende dans le pays étranger plutôt que de lui fournir les livres et enregistrements comptables dans son pays de résidence. Ce module se concentre principalement sur ce type de contrôle fiscal.

9. Une administration fiscale peut également autoriser les agents d'une administration d'un pays étranger à se rendre dans le pays requis pour s'entretenir avec les personnes concernées et, si celles-ci en ont donné l'accord écrit, à examiner leurs documents fiscaux. Le pays requis peut alors demander à ce qu'un de ses fonctionnaires soit présent lors de certains ou de tous les entretiens et vérifications. Dans de telles circonstances, les fonctionnaires des impôts étrangers ne peuvent exiger la divulgation d'un quelconque renseignement. Cette approche peut se révéler utile dans certaines juridictions car elle permet au pays requis de contrôler totalement le processus sans avoir à assumer les coûts et ressources qu'il devrait autrement prendre en charge.

⁴ Par exemple, un pays peut avoir convenu de n'autoriser ses contribuables à conserver des livres et documents comptables dans une autre juridiction que si ses fonctionnaires sont habilités à se rendre dans la dite juridiction et à contrôler les livres et documents en question.

10. Tout comme les contrôles fiscaux simultanés, les contrôles fiscaux à l'étranger se sont révélés être un bon outil de discipline fiscale, rendant possible des échanges de renseignements efficaces entre administrations fiscales et une revue exhaustive des activités d'affaires pertinentes.

11. Les contrôles fiscaux à l'étranger réduisent également pour les contribuables les charges de discipline fiscale : les administrations fiscales peuvent travailler ensemble sur des problèmes liés au même contribuable ou au même groupe de contribuables. Cette coopération permet de minimiser ou d'éviter totalement les situations de double emploi, de réduire les coûts et de gagner du temps, autant d'avantages pour le contribuable.

3. FONDEMENT JURIDIQUE

12. Les contrôles fiscaux à l'étranger, complétés par une demande de renseignements, peuvent être menés :

i) Aux termes d'un article sur l'échange de renseignements d'une convention fiscale bilatérale, tel que celui proposé comme modèle à l'Article 26 du Modèle de Convention concernant le revenu et la fortune ; ou

ii) Aux termes de l'Article 9 de la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ; ou

iii) Aux termes d'une disposition d'un accord sur l'échange de renseignements fiscaux, tel que celui proposé comme modèle à l'Article 6 de l'Accord modèle OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale, ou l'Article 6 de l'Accord Modèle du CIAT sur l'échange de renseignements ; ou

iv) Aux termes de l'Article 6 de la Directive 77/799/CEE du Conseil de l'Union européenne sur l'assistance mutuelle tel que modifié par la Directive 2004/56/CE93/2003 du Conseil, ou

v) Aux termes de l'Article 11-2 du Règlement n° 798/2003 du Conseil sur la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée.

13. Tout échange de renseignements faisant suite à de telles vérifications, qu'il ait fait l'objet d'une demande ou qu'il soit spontané, devra être effectué par l'intermédiaire des autorités compétentes telles que définies dans la liste des instruments ci-dessus.

4. PARTICIPANTS CLÉS ET DÉFINITIONS

Pays requérant :

14. Le « pays requérant » correspond au pays souhaitant qu'un ou plusieurs de ses agents de l'administration fiscale participent à un contrôle fiscal mené par l'administration fiscale d'un autre pays.

Pays requis :

15. Le « pays requis » désigne le pays à qui il a été demandé de permettre à un ou plusieurs agents du pays requérant de participer à un contrôle fiscal à l'étranger.

Agents de l'administration fiscale étrangère :

16. Les « agents de l'administration fiscale étrangère » sont les agents du pays requérant qui participent au contrôle fiscal à l'étranger. Ils doivent bénéficier de l'autorisation nécessaire ou avoir été délégués par l'autorité compétente⁵ du pays requérant. Les administrations fiscales peuvent faire appel à leurs attachés fiscaux le cas échéant.

Agent responsable :

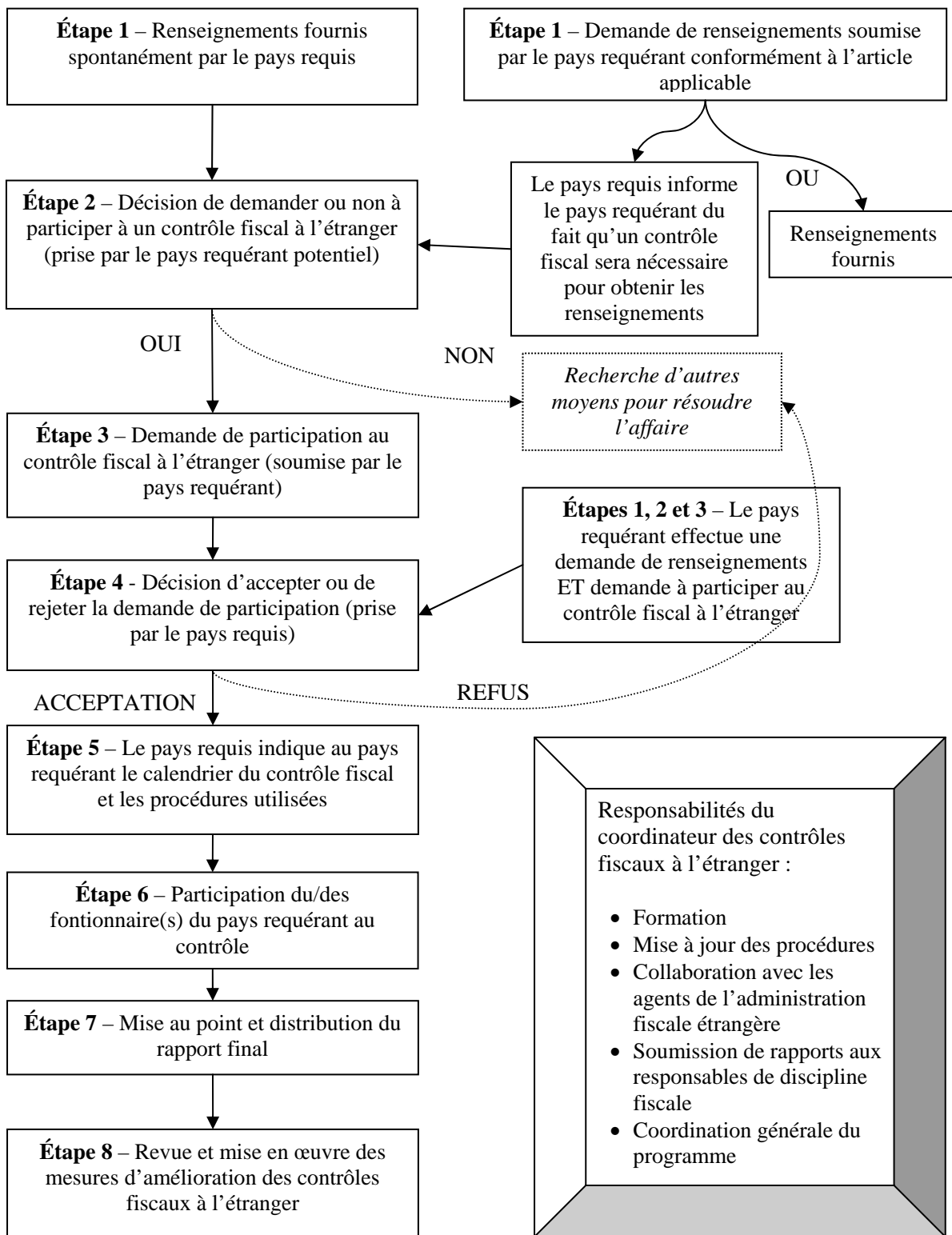
17. Le terme « agent responsable » désigne l'agent de l'administration fiscale du pays requis qui est responsable du contrôle fiscal impliquant la participation d'agents étrangers.

Coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger :

18. Le terme « coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger » désigne l'agent de l'administration fiscale chargé de coordonner toutes les activités relatives aux contrôles fiscaux à l'étranger. Pour des raisons pratiques, le coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger peut être, par exemple, un membre de la direction de l'équipe compétente ou de l'unité chargée de l'échange de renseignements de l'administration fiscale concernée. Les principales responsabilités du coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger sont : la formation des équipes concernées de l'administration fiscale, la collaboration avec les agents de l'administration fiscale étrangère tout au long du processus de contrôle, la mise à jour des procédures en la matière, la communication de toutes les activités significatives liées à ces contrôles, aux inspecteurs et aux responsables de la discipline fiscale des autorités fiscales concernées ainsi que la coordination globale de la stratégie utilisée à ce titre.

19. Le diagramme au verso présente les différentes étapes relatives à la demande de contrôle fiscal à l'étranger et à sa conduite. Ces étapes sont ensuite explicitées aux paragraphes 20-40.

⁵ Ceci est défini dans la Convention ou l'Accord applicable.



5. PROCÉDURES RELATIVES À LA DEMANDE ET À LA CONDUITE D'UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER

ÉTAPE 1 - DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS SELON LA PROCÉDURE D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

20. Avant de demander à ce qu'un ou plusieurs de ses agents de l'administration fiscale participent à un contrôle fiscal à l'étranger, le pays requérant doit habituellement effectuer une demande de renseignements en respectant la procédure décrite dans l'article sur l'échange de renseignements. Dans certaines circonstances, il peut être approprié d'effectuer simultanément une demande de renseignements et une demande de participation à un contrôle fiscal étranger (p. ex. lorsque le temps manque). Cette demande doit être effectuée par l'intermédiaire de l'autorité compétente du pays requérant et conformément aux procédures et normes établies. Le module consacré à l'échange de renseignements sur demande fournit une liste de contrôle des éléments devant y figurer.

21. Il est également possible que les informations fournies spontanément par un pays requis potentiel puissent avoir pour conséquence la soumission d'une demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger, simultanément à une demande de renseignements.

ÉTAPE 2 - DÉCISION RELATIVE À LA DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER

22. Le pays requis peut indiquer qu'un contrôle fiscal est nécessaire pour obtenir les renseignements demandés et qu'il est donc envisagé. Le pays requérant doit alors décider s'il soumettra ou non une demande pour qu'un ou plusieurs de ses agents de l'administration fiscale participent au contrôle proposé.

23. La décision de demander ou non à participer à ce contrôle ne doit être prise qu'après avoir consulté le coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger et étudié attentivement les questions suivantes :

- Le pays requérant est-il convaincu que le contrôle fiscal mené dans le pays étranger contribuera dans une large mesure à la résolution rapide d'une affaire fiscale intérieure ?
- D'autres méthodes permettraient-elles de résoudre cette affaire efficacement et de manière appropriée ?
- Quelle est l'importance de cette affaire et dans quelle mesure est-elle significative ? Ce type de demande ne doit pas être effectué pour des affaires mineures. Il convient cependant de remarquer que le montant des impôts ne constitue pas le seul facteur permettant de déterminer s'il s'agit ou non d'une affaire mineure. Les autres questions devant être étudiées peuvent comprendre, par exemple, la portée des risques d'indiscipline (p. ex. existence de plusieurs cas similaires), l'implication ou non du contribuable dans une planification fiscale agressive, le fait que ce cas participe ou non à la résolution d'autres affaires fiscales intérieures, etc.
- L'administration fiscale du pays requérant dispose-t-elle de ressources suffisantes pour financer le ou les fonctionnaires nommés pour apporter leur concours au contrôle fiscal à l'étranger ?
- L'administration fiscale du pays requérant connaît-elle la politique appliquée par le pays requis en matière de contrôle fiscal à l'étranger ?
- Quelles sont pour les contribuables du pays requis les exigences minimales en termes de tenue de comptabilité ?

24. Les points suivants doivent également être pris en compte avant d'effectuer une demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger :

- La décision d'accepter ou non la présence d'un fonctionnaire des impôts étranger relève exclusivement de la compétence des autorités du pays où le contrôle fiscal a été demandé.
- Dans certains pays, la présence d'un ou de plusieurs fonctionnaires des impôts peut constituer une violation de leur souveraineté ou être contraire à leur politique ou procédures.
- Dans certains pays également, celle-ci ne peut être acceptée que si le contribuable concerné n'y fait pas objection.
- Certains pays autorisent uniquement les fonctionnaires étrangers à participer passivement à un contrôle fiscal (voir le paragraphe 7).
- Dans certains pays, cette présence ne peut être considérée comme acceptable que si le contrôle fiscal est mené conformément à leurs lois et pratiques.
- La présence d'un ou de plusieurs fonctionnaires des impôts du pays requérant peut seulement être autorisée durant certaines étapes du contrôle fiscal. L'administration fiscale du pays requis doit

s'assurer que cette exigence soit satisfaite en vertu de l'autorité exclusive qu'elle exerce quant à la conduite du contrôle.

ÉTAPE 3 - DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER

25. Une fois la décision prise de demander à participer à un contrôle fiscal à l'étranger, l'autorité compétente du pays requérant doit le plus rapidement possible rédiger et envoyer une demande écrite aux autorités compétentes du pays requis.

26. Il est dans l'intérêt du pays requérant de fournir, de la manière la plus rigoureuse possible, les informations suivantes :

- raisons et motifs de la demande⁶ ;
- raisons spécifiques expliquant pourquoi la présence physique du ou des fonctionnaires des impôts revêt un caractère crucial ;
- noms des fonctionnaires mandatés et fondement juridique de cette autorisation ;
- s'il y a lieu, présentation des problèmes spécifiques devant être examinés ;
- date du contrôle et
- toutes autres informations relatives à l'affaire en question.

⁶ Il est important de noter que nombre de ces renseignements peuvent avoir été fournis dans la demande originale soumise aux termes de l'article sur l'échange de renseignements applicable.

ÉTAPE 4 - DÉCISION D'ACCEPTER OU NON LA DEMANDE DE PARTICIPATION À UN CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER

27. Comme indiqué ci-dessus, la décision d'accepter ou non la présence d'un fonctionnaire étranger relève exclusivement de la compétence de l'autorité du pays où le contrôle fiscal a été demandé. Cette décision ne peut être prise qu'après avoir consulté le coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger et étudié attentivement les questions suivantes :

- La présence d'un ou de plusieurs agents de l'administration fiscale étrangère lors du contrôle fiscal en question est-elle contraire à la politique ou aux procédures nationales ?
- Le pays requérant serait-il également en mesure de donner une réponse positive s'il agissait en qualité de pays requis ?
- La présence d'un ou de plusieurs agents de l'administration fiscale étrangère lors du contrôle fiscal constitue-t-elle une violation de souveraineté ?
- Les renseignements fournis dans la demande sont-ils suffisants pour prendre une décision informée ?
- Quels renseignements supplémentaires sont-ils nécessaires pour prendre une décision informée ?
- La présence d'un ou de plusieurs agents de l'administration fiscale étrangère est-elle nécessaire lors du contrôle fiscal en question ?

**ÉTAPE 5 - NOTIFICATION DU PAYS REQUÉRANT PAR LE PAYS REQUIS QUANT À LA
DATE DU CONTRÔLE FISCAL ET AUX PROCÉDURES APPLICABLES**

28. Si la demande est acceptée par le pays requis, l'autorité compétente de ce pays doit aussi rapidement que possible informer le pays requérant des points suivants :

- date et lieu du contrôle fiscal ;
- accords applicables en matière logistique ;
- autorité ou fonctionnaire nommé pour mener le contrôle (nom, fonction, coordonnées) ; et enfin
- procédures exigées et conditions posées par le pays requis dans le cadre dudit contrôle.

ÉTAPE 6 - PARTICIPATION DES FONCTIONNAIRES DES IMPÔTS DU PAYS REQUÉRANT AU CONTRÔLE FISCAL À L'ÉTRANGER

29. Les agents de l'administration fiscale étrangère doivent participer au contrôle fiscal conformément aux procédures et conditions stipulées par l'agent responsable du pays requérant. L'exercice de l'autorité des agents de l'administration fiscale étrangère ne peut être remis en cause.

30. L'agent responsable du pays requis peut déterminer la portée de la participation du ou des agents de l'administration étrangère à ce contrôle fiscal. Par exemple, ils peuvent être autorisés à y participer activement (p. ex. en suggérant des questions à poser durant les entretiens avec les contribuables) ou se voir cantonnés à un rôle passif (p. ex. simple présence lors du contrôle). Quelle que soit la situation, cependant, les agents de l'administration fiscale étrangère sont tenus de respecter les dispositions relatives à la confidentialité stipulées dans l'article sur l'échange de renseignements applicable.

ÉTAPE 7 - MISE AU POINT ET DIFFUSION DU RAPPORT FINAL

31. Une fois le contrôle fiscal à l'étranger terminé, le ou les agents de l'administration fiscale étrangère doivent rédiger un rapport final complet en résumant les résultats et présentant une évaluation des procédures mise en œuvre pour y parvenir.

32. Pour des raisons de transparence et d'amélioration du programme et pour permettre une soumission rapide du retour d'information, ce rapport doit être transmis par l'intermédiaire des autorités compétentes à l'autre pays participant au contrôle.

33. Le responsable de l'administration fiscale étrangère doit également fournir une copie du rapport au coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger et aux différents responsables des inspections et de la discipline fiscale de leur administration afin de leur faire connaître les opportunités en matière d'amélioration de la discipline fiscale.

34. Le rapport final doit prendre la forme suivante :

Généralités

35. Cette section doit présenter le contribuable (ou le groupe de contribuables) ayant fait l'objet du contrôle fiscal dans le cadre de la procédure nationale et de la procédure de contrôle fiscal à l'étranger et la portée de son cas. Elle doit comporter les éléments suivants :

- une courte présentation du/des contribuable(s) ;
- le nombre d'entités présentes au sein des différents pays ;
- le nombre de contribuables contrôlés et les personnes ou services ayant mené les contrôles ;
- le nombre d'agents de l'administration fiscale étrangère ayant participé au contrôle fiscal à l'étranger ;
- un résumé des résultats du contrôle (nature et quantité) ; et enfin,
- une indication quant aux résultats pouvant être directement attribués à la procédure de contrôle fiscal à l'étranger (des explications doivent alors être incluses).

Observations

36. Il est important d'indiquer quelle est la perception des contribuables relativement à la conduite du contrôle fiscal à l'étranger. Dans cette perspective, le rapport doit faire référence aux points suivants :

- tous problèmes ou difficultés rencontrés vis-à-vis du/des contribuable(s) lors du contrôle et
- les commentaires et réactions du/des contribuable(s) suite à celui-ci.

37. Pour aider les administrations fiscales à mieux coopérer et améliorer les procédures de contrôle fiscal à l'étranger, les agents de l'administration fiscale étrangère devront donner leur point de vue personnel sur les questions suivantes :

- niveau général de coopération entre les pays participants ;
- rapidité de l'échange de renseignements et qualité des informations transmises entre les pays participants ;
- points sur lesquels la procédure de contrôle fiscal ne s'est pas déroulée correctement ; et
- recommandations relatives à l'amélioration.

ÉTAPE 8 - REVUE ET MISE EN ŒUVRE DES MESURES VISANT À AMÉLIORER LES CONTRÔLES FISCAUX À L'ÉTRANGER

38. Dans le cadre du cycle d'amélioration continue, les responsables de la discipline fiscale de l'administration doivent, en se basant sur les recommandations contenues dans les rapports finaux et après avoir consulté le coordinateur des contrôles fiscaux à l'étranger et autres agents chargés de la discipline fiscale, chercher à mettre en œuvre les modifications nécessaires en matière de procédures et programmes de discipline fiscale à l'étranger.

39. Toute modification significative de ces procédures devra le plus rapidement possible être portée à l'attention des autorités compétentes de leurs partenaires conventionnels.

40. Il s'ensuit que tout cours/matériel de formation sur les procédures applicables en la matière doit être mise à jour pour refléter ces modifications.