

FORUM MONDIAL SUR  
**LA TRANSPARENCE ET L'ÉCHANGE DE  
RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES**

# Manuel pour les évaluations par les pairs en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande

Second cycle

# **Manuel pour les évaluations par les pairs en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande**

Second cycle

Cette version actualisée du Manuel pour les évaluations par les pairs en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande a été préparée par le Secrétariat du Forum mondial.

Ce document, ainsi que les données et cartes 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.

#### Note de la République de Türkiye

Les informations figurant dans ce document qui font référence à « Chypre » concernent la partie méridionale de l'île. Il n'y a pas d'autorité unique représentant à la fois les Chypriotes turcs et grecs sur l'île. La Türkiye reconnaît la République Turque de Chypre Nord (RTCN). Jusqu'à ce qu'une solution durable et équitable soit trouvée dans le cadre des Nations Unies, la Türkiye maintiendra sa position sur la « question chypriote ».

#### Note de tous les États de l'Union européenne membres de l'OCDE et de l'Union européenne

La République de Chypre est reconnue par tous les membres des Nations Unies sauf la Türkiye. Les informations figurant dans ce document concernent la zone sous le contrôle effectif du gouvernement de la République de Chypre.

#### **Merci de citer cet ouvrage comme suit :**

OCDE (2023), *Manuel pour les évaluations par les pairs en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande : Second cycle*, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/manuel-evaluation-par-les-pairs-transparence-et-echange-de-renseignements-sur-demande.pdf>.

# Table des matières

Abréviations et acronymes	4
À propos de ce manuel	5
Partie I. Principaux documents pour les évaluations par les pairs du Forum mondial	10
Termes de référence pour le suivi et l'examen des progrès réalisés en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales	11
Méthodologie pour le second cycle d'évaluation par les pairs et l'évaluation des non-membres	26
Note sur les critères d'évaluation	62
Partie II. Principales sources des normes internationales	78
Modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire	79
Mise à jour de l'Article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant	112
Permettre un échange effectif de renseignements : Norme sur la disponibilité et la fiabilité - Rapport du groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (JAHGA)	130

# Abréviations et acronymes

<b>Convention multilatérale</b>	Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
<b>EAR</b>	Échange automatique de renseignements sur les comptes financiers
<b>ER</b>	Échange de renseignements
<b>ERD</b>	Échange de renseignements sur demande
<b>Forum mondial</b>	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
<b>GAFI</b>	Groupe d'action financière
<b>GEP</b>	Groupe d'évaluation par les pairs
<b>JAHGA</b>	Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité
<b>LBC/FT</b>	Lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme
<b>Méthodologie 2016</b>	Méthodologie pour le second cycle d'évaluation par les pairs et l'évaluation des non-membres, telle qu'adoptée par la plénière du Forum mondial les 29 et 30 octobre 2015 et modifiée pour la dernière fois en 2021
<b>Modèle d'accord</b>	Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002
<b>Note de 2016 sur les critères d'évaluation</b>	Note sur les critères d'évaluation, telle qu'approuvée par la plénière du Forum mondial les 29 et 30 octobre 2015 et modifiée en 2021
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>Termes de référence 2016</b>	Termes de référence relatifs à l'échange de renseignements sur demande, tels qu'approuvés lors de la réunion du Forum mondial des 27-28 octobre 2015
<b>TIEA</b>	Accord d'échange de renseignements fiscaux ( <i>Tax Information Exchange Agreement</i> )

# À propos de ce manuel

---

Ce manuel s'adresse aux évaluateurs et aux juridictions évaluées dans le cadre du second cycle d'évaluations sur la transparence et l'échange de renseignements sur demande (ERD) du Forum mondial. Il contient des informations générales sur le Forum mondial, les documents essentiels régissant le processus d'évaluation des membres du Forum par leurs pairs et des non-membres pertinents, et les sources sur lesquelles le processus d'évaluation s'appuie. Les évaluateurs doivent se familiariser avec les informations et les documents contenus dans ce manuel pour pouvoir mener des évaluations précises et justes. Le manuel se veut aussi une source d'informations pour les gouvernements, universitaires et autres personnes intéressées par la transparence et l'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales.

---

## Introduction

L'évasion et la fraude fiscales continuent de menacer les recettes publiques partout dans le monde. Si la mondialisation a contribué à l'accroissement de la richesse mondiale, elle a également accru les risques. Au fur et à mesure de l'augmentation des flux transnationaux de capitaux générés par un système financier qui se mondialise, les administrations fiscales se heurtent partout à des écueils toujours plus nombreux et plus difficiles à surmonter dans le cadre de leur mission consistant à faire respecter la législation fiscale et à obtenir les recettes dont les pays ont pourtant tellement besoin. La coopération internationale, reposant sur la transparence et l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales, a été un outil essentiel pour relever ces défis. Il est impératif de maintenir l'élan créé et de poursuivre l'identification et le traitement des problèmes de manière continue, afin que les contribuables (personnes morales ou physiques) qui dissimulent leurs revenus et leurs actifs ne trouvent aucun refuge, et qu'ils paient le montant correct d'impôt à l'endroit où il est dû.

## Le Forum mondial

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le Forum mondial) est le cadre multilatéral au sein duquel des travaux sur la transparence et l'échange de renseignements sont menés par plus de 160 juridictions qui y participent sur un pied d'égalité.

Le Forum mondial est le principal organisme multilatéral chargé d'effectuer le suivi du respect de la transparence à des fins fiscales. Il a été profondément restructuré en 2009 à la suite d'un appel des dirigeants du G20 visant à garantir une mise en œuvre rapide de la norme relative à l'échange de renseignements sur demande (ERD) par la mise en place d'un processus rigoureux et complet d'évaluation par les pairs.

Le Forum mondial est chargé du suivi approfondi et de l'évaluation par les pairs de la mise en œuvre des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, à savoir la norme de transparence et d'échange de renseignements sur demande (ERD) et la norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (EAR). La finalité des évaluations menées par le Forum mondial est d'aider les juridictions à mettre en œuvre ces normes de manière efficace.

Le Forum mondial aide également les pays en développement à recenser leurs besoins en termes d'assistance technique et de renforcement des capacités afin de pleinement mettre en œuvre les normes en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales et de bénéficier de leur application<sup>1</sup>.

Le travail du Forum mondial est guidé par le Groupe de pilotage, composé de 20 membres. En ce qui concerne l'ERD, les rapports sont examinés par le Groupe d'évaluation par les pairs (GEP), qui compte 30 membres. Le Groupe d'évaluation par les pairs et le Groupe de pilotage se réunissent trois à quatre fois par an. Les travaux sur l'EAR sont menés au sein du Groupe d'évaluation par les pairs sur l'échange automatique de renseignements (APRG, de l'anglais *Automatic Exchange of Information Peer Review Group*).

## Le mandat du Forum mondial

La fraude fiscale internationale demeure une préoccupation de premier plan pour les responsables politiques. Les Dirigeants du G20, l'OCDE et d'autres organisations internationales ne cessent de rappeler la nécessité de lutter contre ce fléau. Il est désormais largement admis que, pour combattre efficacement la fraude fiscale internationale, tous les pays et territoires (ci-après regroupés sous le terme de « juridictions ») doivent appliquer les normes internationales de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales.

L'attention portée par les responsables politiques aux travaux du Forum mondial et l'urgence de veiller à ce que des normes rigoureuses en matière de transparence et d'échange de renseignements soient en place au niveau mondial ont rendu impératif le réexamen de la structure et du mandat du Forum mondial. Le mandat du Forum mondial a été révisé, et renouvelé jusqu'au 31 décembre 2025 (pour l'instant). Les membres ont convenu que le Forum mondial :

- assure une mise en œuvre rapide et efficace, au niveau mondial, des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, que ce soit sur demande ou de manière automatique (les normes)<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Pour plus d'informations sur les travaux du Forum mondial, ses publications et ses outils de renforcement des capacités, veuillez consulter notre site : [www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/).

<sup>2</sup> L'EAR prévoit l'échange automatique d'un ensemble prédéfini de renseignements entre les autorités fiscales. La norme d'EAR exige l'échange annuel, dans un format prédéfini, de renseignements sur les comptes financiers détenus

- s'efforce d'atteindre ses objectifs en effectuant un suivi de la mise en œuvre des normes, en procédant à des évaluations par les pairs, en élaborant des outils et en aidant les membres à mettre en œuvre les normes de manière efficace. Les processus de suivi et d'évaluation par les pairs sont des exercices permanents.

## Évaluation par les pairs

Depuis 2010, le Forum mondial s'appuie sur un processus d'évaluation solide et transparent de la mise en œuvre de la norme d'ERD. Les équipes d'évaluation, composées d'experts des juridictions membres du Forum mondial et du personnel du Secrétariat du Forum mondial, procèdent à une évaluation complète du cadre juridique régissant la transparence et l'ERD dans les juridictions, ainsi que de son application en pratique.

La norme ERD sur laquelle le premier cycle d'évaluations (qui s'est déroulé entre 2010 et 2016) était basé principalement sur le Modèle d'accord d'échange de renseignements fiscaux (TIEA) de 2002 et ses commentaires, ainsi que sur la version 2005 de l'Article 26 du Modèle de convention fiscale et ses commentaires. Pour que les règles du jeu restent équitables et pour répondre à l'appel lancé par le G20, l'invitant à s'appuyer sur les travaux du Groupe d'action financière (GAFI) sur le concept de bénéficiaire effectif, le Forum mondial a renforcé sa norme ERD pour son second cycle d'évaluations en intégrant dans ses évaluations la notion de bénéficiaire effectif et d'autres changements. Le Forum mondial a adopté la version révisée des Termes de référence (Termes de référence de 2016) lors de sa réunion annuelle, qui s'est tenue à la Barbade les 28 et 29 octobre 2015. Les Termes de référence de 2016 ont introduit une obligation de disponibilité des renseignements sur les bénéficiaires effectifs aux fins de l'ERD en ce qui concerne les personnes morales (sociétés de capitaux, fondations, *Anstalt* et sociétés de personnes) et les constructions juridiques (trusts, fiducies, *Wakfs* et autres groupements sans personnalité morale).

Les Termes de référence de 2016 continuent à se fonder sur le Modèle d'accord de 2002, et se réfèrent maintenant à la version 2012 de l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale et de ses commentaires, qui précise, notamment, que les demandes portant sur un groupe de contribuables non identifiés individuellement (« demandes de groupe » ou « demandes relatives à un groupe de contribuables ») sont visées par l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale, dès lors que le critère de pertinence vraisemblable est rempli. D'autres améliorations ont été apportées concernant la portée des mesures de contrôle et les délais de conservation des renseignements (pendant au moins cinq ans, y compris après qu'une entité a cessé d'exister), les sociétés étrangères, les droits et protections, ainsi que l'exhaustivité et la qualité des demandes d'échange de renseignements et des réponses fournies.

Le premier cycle d'évaluations a été un grand succès : 125 juridictions ont été évaluées et plus de 250 rapports (Phase 1, Phase 2, ou Phases 1 et 2 combinées, ainsi que des évaluations complémentaires) ont été publiés au cours de la période 2010-2016. Des notations globales ont été adoptées pour 119 juridictions<sup>3</sup>.

En règle générale, au cours du premier cycle, les évaluations ont été menées en deux phases. La Phase 1 s'est concentrée sur le cadre juridique pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, et la Phase 2 s'est concentrée sur la mise en œuvre de la norme dans la pratique. Dans certains cas, une seule évaluation « combinait » les deux phases lorsque les juridictions avaient une pratique bien établie en matière d'échange de renseignements. Lors du second cycle, les évaluations sont le plus souvent « combinées », englobant l'examen du cadre juridique (Phase 1) et de la mise en œuvre de la

---

par les individus et entités non-résidents. Des informations sur la norme d'EAR et les documents connexes sont disponibles à l'adresse suivante : [www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/).

<sup>3</sup> Six juridictions n'ont pas pu faire l'objet d'une évaluation de Phase 2 avant la fin du premier cycle, et n'ont donc pas reçu de notations.

norme dans la pratique (Phase 2), en particulier pour les membres qui ont déjà fait l'objet d'une évaluation lors du premier cycle.

En 2020, afin d'assurer la continuité des travaux d'évaluation par les pairs du Forum mondial, malgré la pandémie de COVID-19 et les mesures d'endiguement connexes adoptées par les gouvernements, des ajustements ont été apportés à la conduite des évaluations par les pairs (Méthodologie 2016 pour l'évaluation par les pairs et l'évaluation des non-membres) pour permettre des évaluations par phases, de sorte qu'une évaluation de Phase 1 sur dossier du cadre juridique pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales soit menée en premier lieu, suivi d'une évaluation de Phase 2 sur la mise en œuvre de la norme dans la pratique lorsque les mesures sanitaires et de santé prévalant dans la juridiction permettent la conduite d'une visite sur place.

L'augmentation rapide du nombre de membres du Forum mondial, en particulier de membres qui reçoivent et traitent peu ou pas de demandes de renseignements, a entraîné, en 2021, l'adoption d'une procédure d'évaluation adaptée consistant à réaliser d'abord une évaluation de Phase 1, suivie d'une évaluation de Phase 2 à une date ultérieure, une fois que le volume des échanges a augmenté, et au maximum quatre ans après l'évaluation de Phase 1.

Comme l'ont indiqué les juridictions dans les enquêtes annuelles du Forum mondial, le recours à l'ERD a augmenté à la suite de la mise en œuvre de l'EAR. En effet, l'EAR est un instrument de détection de la fraude fiscale et l'ERD est alors nécessaire pour renforcer les procédures ouvertes à l'encontre des contribuables n'ayant pas respecté leurs obligations.

## Finalité des évaluations par les pairs

Les évaluations par les pairs ont pour finalité d'aider les juridictions à mettre en œuvre la norme d'ERD. L'efficacité des évaluations du Forum mondial dépend, en partie, de l'influence que les juridictions exercent les unes sur les autres et du dialogue qui s'instaure entre elles pendant l'évaluation, mais repose aussi sur le fait que leur résultat est rendu public. Ce processus engendre une combinaison de recommandations formelles énoncées dans les rapports d'évaluation, de dialogue informel entre pairs, d'attention du public, et l'ensemble de ces facteurs influence l'opinion publique nationale, les administrations nationales et les responsables de l'action publique. Cela favorise la compréhension des divers moyens par lesquels la norme peut être mise en œuvre dans les systèmes nationaux et encourage les juridictions à renforcer leurs cadres juridiques ainsi que leur efficacité pour se conformer à la norme d'ERD.

## Finalité du présent manuel

Le présent manuel se compose d'une boîte à outils à l'intention des évaluateurs et des juridictions évaluées, destinée à faciliter la conduite des évaluations. Il contient trois documents essentiels élaborés par le Forum mondial pour la conduite du deuxième cycle d'évaluations, à savoir :

- Les Termes de référence de 2016 se basent sur les premiers Termes de référence élaborés pour le premier cycle d'évaluations et décomposent la norme en ses éléments essentiels et en aspects qui sont énumérés. Les Termes de référence de 2016 comportent trois parties : La Partie A vise la disponibilité des renseignements relatifs à la propriété (élément A.1), des registres comptables (élément A.2) et des renseignements bancaires (élément A.3) ; la Partie B vise l'accès aux renseignements (élément B.1) et les droits et protections des contribuables dans la législation nationale (élément B.2) ; et enfin la Partie C vise l'échange de renseignements, à savoir les mécanismes d'échange de renseignements (élément C.1), le réseau de partenaires pour l'échange de renseignements (élément C.2), la confidentialité (élément C.3), les droits et protections des contribuables et des tiers dans les conventions (élément C.4) et l'efficacité des demandes de renseignements et des réponses fournies (élément C.5).

- La Méthodologie 2016 pour l'évaluation par les pairs et l'évaluation des non-membres fournit des orientations détaillées sur les aspects procéduraux des évaluations. Elle décrit dans le détail le processus d'évaluation et traite des aspects spécifiques, tels que la visite sur place et l'adoption du rapport. Elle décrit en outre les procédures applicables aux rapports relatifs aux juridictions non-membres. Le processus d'évaluation par les pairs étant un exercice continu, la méthodologie comporte également une procédure de suivi révisée. Les annexes à la Méthodologie précisent les responsabilités des différents acteurs du processus d'évaluation par les pairs (Secrétariat, évaluateurs, juridictions évaluées, membres du GEP et membres du Forum mondial). Comme expliqué ci-dessus, la Méthodologie a été modifiée à deux reprises, en 2020 et 2021, en raison des mesures de confinement liées à la pandémie COVID-19 et pour permettre une procédure d'évaluation adaptée aux juridictions n'ayant pas, ou ayant peu, d'expérience en matière d'ER.
- La Note sur les critères d'évaluation de 2016 établit un système d'évaluation de la mise en œuvre de la norme en matière d'ERD. Cette note a été profondément révisée pour le second cycle d'évaluations afin de tenir compte des principes dégagés à l'issue du premier cycle d'évaluations et de relever les nouveaux défis se profilant en matière d'évaluation, ayant trait notamment à l'évaluation de la qualité des demandes présentées ou à la non-observation, par la juridiction, des recommandations formulées lors de sa précédente évaluation. Elle a été modifiée en 2021 pour tenir compte des évaluations en deux phases autorisées par les modifications apportées à la Méthodologie en 2020 et 2021. Elle prévoit que la juridiction peut être empêchée de passer à un examen de Phase 2 si elle n'a pas mis en place des éléments déterminants pour qu'elle parvienne à un échange de renseignements efficace. Si la situation reste inchangée deux ans après l'évaluation de la Phase 1, cela conduit également à l'attribution d'une notation globale de non-conformité, quelle que soit l'expérience en matière d'ERD, vu que dans ce cas-là la base pour un échange de renseignements efficace ne sera pas en place.

Le calendrier des évaluations, qui constitue également un document essentiel, n'est pas reproduit dans le présent manuel, car il est fréquemment mis à jour en fonction de l'arrivée de nouveaux membres, des accélérations ou reports d'évaluations portées et des évaluations supplémentaires. Le calendrier actualisé peut être consulté à l'adresse suivante : [www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/calendrier-des-examens.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/calendrier-des-examens.pdf).

# Partie I. Principaux documents pour les évaluations par les pairs du Forum mondial

# Termes de référence pour le suivi et l'examen des progrès réalisés en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales

## I. Introduction

1. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le Forum mondial) est le plus grand organisme fiscal au monde chargé de la surveillance de la transparence fiscale. Il a été entièrement restructuré en 2009 à la suite d'un appel des dirigeants du G20 pour assurer la mise en œuvre rapide de la norme d'échange de renseignements sur demande (ERD) par l'établissement d'un processus solide et exhaustif d'examen par les pairs. Le Forum mondial a établi rapidement un mécanisme d'examen par les pairs comprenant des Termes de référence, une Méthodologie et un Calendrier d'examens pour accomplir cette mission. Des progrès considérables ont été enregistrés depuis 2009 avec la réalisation des examens par les pairs de juridictions, qui ont évalué la conformité de 126 juridictions à la norme internationale d'ERD et grâce à des programmes de formation et d'assistance technique. Les dirigeants du G20 n'ont cessé d'encourager la mise en œuvre rapide de la norme d'ERD et ont adopté, en 2014, une nouvelle norme d'échange automatique de renseignements (EAR). La norme EAR sera évaluée selon ses propres Termes de référence, Méthodologie et Calendrier d'examens.

2. Lors de sa réunion plénière à Djakarta en 2013, le Forum mondial a convenu qu'un nouveau cycle d'examens de la conformité à la norme d'ERD allait être entamé à partir de 2016 après l'achèvement du Calendrier d'examens initial. Les 26 et 27 octobre 2016 à Berlin, le Forum mondial a convenu de prolonger son mandat jusque fin 2020 et a adopté plusieurs propositions de modification des termes de référence visant à les adapter à l'évolution de l'environnement international en matière de transparence à des fins fiscales. Les Termes de référence révisés constituent le fondement du nouveau cycle d'examens par les pairs débutant en 2016 (les Termes de référence 2016), qui suivront et examineront les progrès accomplis vers un ERD efficace et complet depuis le premier cycle d'examens en 2010.

3. Des procédures transparentes et une définition claire de la norme servant de base aux évaluations sont indispensables à la qualité d'un mécanisme d'examen par les pairs. Les Termes de référence 2016 décrivent la norme d'ERD et la décomposent en 10 éléments essentiels qui doivent être évalués à travers les activités de suivi et les examens par les pairs.

## II. La norme en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales

4. Les principes de transparence et d'échange effectif de renseignements sur demande 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 2012 (et approuvée par le Conseil

de l'OCDE le mardi 17 juillet 2012). La révision 2012 de l'Article 26 et de son commentaire visait à tenir compte des développements internationaux en matière de transparence fiscale intervenus depuis la révision précédente en 2005<sup>1</sup>. La norme d'ERD est désormais presque universellement admise. Tous les membres du Forum mondial se sont engagés à mettre en œuvre la norme et à se soumettre à un examen par les pairs afin d'évaluer sa mise en œuvre.

5. La norme prévoit l'échange sur demande de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou 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 « trustees », indépendamment de l'existence d'un intérêt fiscal national ou de l'application du principe de double incrimination. La révision 2012 de l'Article 26 approfondit l'interprétation de la norme de pertinence vraisemblable, en précisant notamment les circonstances dans lesquelles les demandes de groupe répondent ou non à la norme de pertinence vraisemblable et en ajoutant de nouveaux exemples relatifs à la pertinence vraisemblable.

6. Outre les principales sources faisant autorité, plusieurs documents contiennent des orientations sur les modalités d'application de la norme, 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 »)<sup>2</sup> a élaboré des orientations sur la transparence comptable. Parmi les autres sources secondaires figurent les Manuels de l'OCDE et du Forum mondial sur l'échange de renseignements (2006 et 2013), les notes d'orientation de 2004 du Forum sur les pratiques fiscales dommageables ainsi que les recommandations et orientations sur la transparence et le bénéficiaire effectif du GAFI (voir l'annexe 1). À cet égard, il convient de noter que la déclaration du G20 au Sommet de Saint-Pétersbourg mentionnait : « Nous invitons le Forum mondial à s'appuyer sur les travaux du GAFI en matière de bénéficiaire effectif »<sup>3</sup>.

7. 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 renseignements<sup>4</sup>. 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.

8. 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.

---

<sup>1</sup> 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) reflète encore la version 2005 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et son commentaire).

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> Paragraphe 51 de la déclaration des dirigeants du G20, septembre 2013.

<sup>4</sup> Rapport JAHGA, paragraphe 1.

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 la norme, 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 des renseignements : éléments essentiels**

10. Un échange effectif de renseignements nécessite la disponibilité d'informations fiables. Il nécessite notamment que des informations adéquates, exactes et actualisées sur l'identité des propriétaires légaux et effectifs (et sur l'identité des autres personnes concernées telles qu'identifiées dans l'élément essentiel A.1) des entités et constructions juridiques pertinentes<sup>5</sup> soient à la disposition des autorités compétentes dans les délais impartis ainsi que les informations comptables sur ces entités et constructions juridiques. En outre, la disponibilité des informations bancaires est indispensable à l'échange effectif de renseignements.

11. Concernant les informations relatives au bénéficiaire effectif, relevant des éléments A.1 et A.3, il est établi que les objectifs pour lesquels les normes du GAFI ont été établies (lutter contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme) sont différents de la finalité de la norme d'ERD (garantir l'échange effectif de renseignements en matière fiscale). Par conséquent, l'application et l'interprétation des documents du GAFI<sup>6</sup> relatifs au « bénéficiaire effectif » doivent veiller à ne pas aller au-delà de ce qui est approprié pour les besoins d'un échange effectif de renseignements à des fins fiscales.

12. Cette Partie A des Termes de référence 2016 exige des juridictions qu'elles veillent à la disponibilité des renseignements relatifs à la propriété, à l'identité, d'ordre comptable et bancaires. Ces informations peuvent être conservées pour des motifs fiscaux, réglementaires, commerciaux, de lutte contre le blanchiment d'argent ou pour toute autre raison. Si ces informations ne sont pas gardées ni conservées pendant un délai raisonnable, l'autorité compétente d'une juridiction peut ne pas être en mesure de se les procurer et de les fournir lorsque cela lui est demandé. Les juridictions doivent non seulement exiger que ces informations soient conservées mais aussi qu'elles le soient pendant au moins 5 ans<sup>7</sup>, même dans les cas où l'entité pertinente ou l'arrangement légal ont cessé d'exister. Par ailleurs, des mesures coercitives efficaces pour garantir la disponibilité des informations doivent être en place, notamment une surveillance adéquate de la non-conformité ainsi que des pouvoirs contraignants suffisamment forts. Ces aspects sont une obligation inhérente à chacun des éléments de la Partie A.

A.1 Les juridictions doivent faire en sorte que les informations relatives à la propriété et l'identité, notamment les informations sur les propriétaires légaux et les bénéficiaires effectifs<sup>8</sup>, de

<sup>5</sup> Toute référence aux « entités et constructions juridiques pertinentes » 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 toute construction juridique pertinente dans le cas de la juridiction évaluée.

<sup>6</sup> Voir l'annexe 1 des Termes de Référence de 2016, II. Sources complémentaires faisant autorité, lettre D.

<sup>7</sup> La durée minimale de cinq ans s'applique à compter de la fin de la période à laquelle les informations (informations sur la propriété et l'identité, informations comptables et bancaires) s'appliquent dans tous les cas et concerne généralement une année fiscale, une année calendaire ou un exercice comptable. La période à laquelle s'appliquent les informations dépend du type de règle appliqué (par ex., loi fiscale, loi comptable), de la personne soumise à l'obligation (par ex., détenteur d'informations de tiers ou contribuable) et du type d'information exigé.

<sup>8</sup> Le GAFI définit l'expression « bénéficiaire effectif » comme la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée.

toutes les entités et constructions juridiques pertinentes soient à la disposition de leurs autorités compétentes.

A.1.1. Les juridictions<sup>9</sup> doivent s'assurer que leurs autorités compétentes ont à leur disposition les renseignements identifiant la propriété et l'identité des sociétés et personnes morales<sup>10</sup>. Les propriétaires comprennent les propriétaires légaux et les bénéficiaires effectifs (notamment, dans le cas où un propriétaire légal agit pour le compte d'une autre personne à titre de mandataire (*nominee*) ou dans le cadre d'une construction juridique similaire, cette autre personne) ainsi que les personnes faisant partie d'une chaîne de propriété.

A.1.2. Lorsque les juridictions autorisent l'émission d'actions au porteur, elles doivent disposer de dispositifs en place qui permettent d'identifier les détenteurs de ces actions. Une possibilité parmi d'autres réside dans un dispositif de garde auprès d'un dépositaire reconnu ou toute autre disposition similaire pour immobiliser ces actions.

A.1.3. Les juridictions doivent veiller à ce que les autorités compétentes disposent des informations permettant d'identifier les associés et les bénéficiaires effectifs d'une société de personne qui (i) a des revenus, déductions ou crédits à des fins fiscales dans la juridiction, (ii) exerce des activités dans la juridiction ou (iii) est une société en commandite constituée selon les lois de cette juridiction<sup>11</sup>.

A.1.4. Les juridictions doivent prendre toutes les mesures raisonnables pour faire en sorte que leurs autorités compétentes disposent d'informations sur le bénéficiaire effectif<sup>12</sup> en ce qui concerne les « express trusts » (i) régis en vertu des lois de cette juridiction<sup>13</sup>,

---

Cela comprend également les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. Les expressions « en dernier lieu possèdent ou contrôlent » et « exercent en dernier lieu un contrôle effectif » désignent les situations où la propriété ou le contrôle sont exercés par le biais d'une chaîne de propriété ou par toute autre forme de contrôle autre que directe.

<sup>9</sup> Il incombe à la juridiction selon la législation de laquelle les sociétés ou personnes morales sont constituées de s'assurer que les renseignements relatifs à la propriété légale et effective 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 cette juridiction à des fins fiscales (par exemple parce que c'est là que se situe son siège de direction ou d'administration effective) ou, à défaut d'application du concept de résidence à des fins fiscales dans cette autre juridiction, un autre lien possible est que la société y ait son siège social, cette autre juridiction devra aussi s'assurer que des renseignements sur la propriété sont disponibles. En principe, le siège social d'une société est l'endroit où sont situés la plupart des membres de la haute direction et les fonctions principales de la société, autrement dit, l'endroit d'où sont dirigées les opérations de l'entreprise. Enfin, lorsqu'une société étrangère a un lien suffisant, la disponibilité des informations de propriété est également requise dans la mesure où la société a un lien avec un fournisseur de services soumis à l'obligation de lutte contre le blanchiment des capitaux, qui est pertinent aux fins de l'ERD.

<sup>10</sup> Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE (il convient de noter toutefois les exceptions pour les sociétés cotées ou les fonds et dispositifs de placement collectif publics) et paragraphe 1 du rapport du JAHGA.

<sup>11</sup> Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>12</sup> Les informations sur le bénéficiaire effectif comprennent les informations sur l'identité du constituant, le ou les « trustees », le protecteur (le cas échéant), l'ensemble des bénéficiaires ou la catégorie de bénéficiaires et toute autre personne physique qui exerce en dernier lieu un contrôle effectif sur le trust.

<sup>13</sup> Il n'est pas attendu qu'une juridiction qui autorise la formation d'un trust soit requise d'appliquer ces exigences à l'échelle mondiale à tous les trusts régis par cette législation. Pour plus d'informations, voir la Note sur les critères d'évaluation, par. 81 ainsi que les Orientations sur la transparence et le bénéficiaire effectif du GAFI (octobre 2014), par. 59 à 62.

(ii) administrés dans cette juridiction ou (iii) dont un « trustee » est résident de cette juridiction<sup>14</sup>.

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 tout autre bénéficiaire effectif de la fondation ou toute autre personne compétente pour représenter la fondation<sup>15</sup>.

A.2 Les juridictions doivent s'assurer que des registres comptables fiables<sup>16</sup> soient tenus pour l'ensemble des entités et constructions juridiques pertinentes.

A.2.1. Les registres comptables doivent (i) exposer correctement toutes les transactions, (ii) permettre de déterminer à tout moment la situation financière de l'entité ou de la construction juridique 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.

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 rapportent<sup>17</sup>, notamment les informations relatives aux propriétaires légaux et bénéficiaires effectifs des comptes.

## **B. Accès aux renseignements bancaires, relatifs à la propriété, à l'identité et d'ordre comptable : éléments essentiels**

13. 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 les renseignements détenus par les banques et autres institutions financières, 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 les renseignements comptables concernant toutes ces entités.

14. La procédure d'examen par les pairs doit évaluer 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.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

<sup>14</sup> Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE. Voir également les commentaires sur les « express trusts » dans l'annexe du rapport du JAHGA, paragraphe 6.

<sup>15</sup> Article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>16</sup> Voir le rapport du JAHGA.

<sup>17</sup> Voir B.1.

sous leur compétence territoriale qui détient ou contrôle<sup>18</sup> ces informations (indépendamment de toute obligation juridique impartie à cette personne de respecter la confidentialité de ces informations)<sup>19</sup>.

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 (*nominees*) et *trustees*, ainsi que des renseignements concernant les propriétaires légaux et les bénéficiaires effectifs 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 légale concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété<sup>20</sup>.

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 constructions juridiques pertinentes<sup>21</sup>.

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 (par ex., ces renseignements doivent être obtenus, qu'ils concernent ou non un contribuable faisant actuellement l'objet d'un contrôle par la juridiction requise).

B.1.4. Les juridictions doivent avoir pris des mesures coercitives efficaces pour contraindre la production des renseignements<sup>22</sup>.

B.1.5. Les juridictions ne doivent pas rejeter, en invoquant les dispositions de leurs législations relatives au secret (par ex., secret bancaire, secret des affaires d'entreprise), une demande de renseignements formulée en vertu d'un mécanisme d'échange de renseignements.

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.2.1. Les droits et protections ne doivent pas entraver ou retarder indûment un échange effectif de renseignements<sup>23</sup>. Par exemple, les procédures de notification doivent permettre des exceptions à la notification préalable (notamment 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

---

<sup>18</sup> Dans le contexte de la disponibilité des informations, une personne peut être considérée comme étant en possession d'enregistrements ou d'informations si elle exerce un contrôle physique sur ces informations. Le contrôle est élargi et comprend les situations dans lesquelles une personne est en droit légalement ou à l'autorité ou la capacité de se procurer des documents ou des informations qui sont entre les mains d'une autre personne.

<sup>19</sup> Voir cependant la section C.4.

<sup>20</sup> Voir l'article 5(4) du Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale.

<sup>21</sup> Voir le rapport du JAHGA, paragraphes 6 et 22.

<sup>22</sup> Voir le rapport du JAHGA, paragraphe 22.

<sup>23</sup> Voir l'article 1 du Modèle d'accord de l'OCDE.

juridiction requérante) et à la notification à une date précise après l'échange (par exemple, dans le cas où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par la juridiction requérante)<sup>24</sup>.

### **C. Échange de renseignements : éléments essentiels**

15. En général, les juridictions ne peuvent échanger des renseignements à des fins fiscales que si elles sont dotées d'un mécanisme ou d'un fondement juridique à cet effet. La compétence juridique pour échanger des renseignements peut résulter d'accords bilatéraux ou multilatéraux (par exemple, conventions relatives à la 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, au sein de l'UE, dans les directives et règlements en matière d'assistance mutuelle). Le processus d'examen par les pairs doit évaluer si le réseau de mécanismes d'échange de renseignements dont dispose une juridiction est adapté à ces circonstances spécifiques.

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 pertinent<sup>25</sup> l'application de la législation fiscale interne<sup>26</sup> de la juridiction requérante<sup>27</sup>.

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 (*nominee*) ou une personne agissant en qualité d'agent ou de

<sup>24</sup> Une juridiction requise doit prévoir une exception à la notification à une date précise après l'échange dans les cas où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par la juridiction requérante et où la juridiction requérante a fait une demande d'application de cette exception en invoquant le fait qu'elle est fondée sur des motifs raisonnables.

<sup>25</sup> Voir les articles 1 et 5(5) du Modèle d'accord de l'OCDE et les commentaires, les paragraphes 5, 5.1 et 5.2 (relatifs aux demandes de groupe) du commentaire de l'Article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE. 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. L'ajout au paragraphe 5 des commentaires, qui a été effectué dans la mise à jour de 2012, précise qu'une demande ne peut pas être refusée dans les cas où une évaluation définitive de la pertinence des informations relatives à une enquête en cours n'est possible qu'après la réception des renseignements. Le paragraphe 5.1 précise a) qu'à défaut de nom et d'adresse, des renseignements suffisants sont requis pour identifier le contribuable et b) de la même manière qu'il n'est pas absolument impératif que la demande mentionne le nom et/ou l'adresse de la personne supposée être en possession des renseignements. Enfin, le paragraphe 5.2 précise que, dans le cas de demandes de groupe, la pertinence vraisemblable d'une demande de groupe doit être suffisamment démontrée. Il doit être également démontré que les informations requises aideraient les contribuables du groupe à démontrer la conformité.

<sup>26</sup> Voir le paragraphe 15 des commentaires de l'Article 26 du Modèle de Convention Fiscale de l'OCDE.

<sup>27</sup> 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.

fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété dans une personne<sup>28</sup>.

C.1.4. prévoir que les renseignements doivent être échangés même si la juridiction requise n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales<sup>29</sup>.

C.1.5. ne pas appliquer les principes relatifs à la double incrimination afin de restreindre l'échange de renseignements.

C.1.6. prévoir l'échange de renseignements à la fois dans les affaires fiscales de nature civile et pénale<sup>30</sup>.

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 signés, les juridictions doivent prendre toutes les mesures nécessaires pour les mettre rapidement en vigueur.

C.1.9. entrer en vigueur par l'adoption de la législation permettant à la juridiction de se conformer aux dispositions du mécanisme<sup>31</sup>.

C.2 Le réseau de mécanismes d'échange de renseignements des juridictions doit couvrir tous les partenaires pertinents<sup>32</sup>.

C.3 Les mécanismes d'échange de renseignements des juridictions doivent comporter des dispositions adéquates 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 ou le recouvrement,

<sup>28</sup> Art. 26(5) des Modèles de la Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(5) ; article 5(4)(a) du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>29</sup> Modèles de la Convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, art. 26(4) ; article 5(2) du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>30</sup> Article 4(1) (o) du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>31</sup> Article 10 du Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale.

<sup>32</sup> La norme prévoit que les juridictions échangent des renseignements avec tous les partenaires pertinents, c'est-à-dire ceux qui souhaitent conclure un accord d'échange de renseignements. Les juridictions doivent conclure un accord d'échange de renseignements qui respecte la norme d'ERD, lorsqu'un tel accord est demandé, sans insister sur les conditions supplémentaires. Si la partie qui recherche un mécanisme d'échange de renseignements est elle-même une partie à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, la partie sollicitée doit alors satisfaire à la condition de l'élément C.2 en devenant elle-même une partie à cet accord. Cependant, la norme n'exige pas d'une juridiction qu'elle adopte un instrument multilatéral. De même, un accord d'échange de renseignements peut être établi également sur la base d'autres types d'accords d'échanges de renseignements comme les conventions relatives à la double imposition si la conclusion d'un tel accord est acceptable pour les deux juridictions. Les accords ne peuvent pas être uniquement conclus avec des partenaires dépourvus d'importance économique. Si une juridiction 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 cette juridiction pour administrer et appliquer correctement leur législation fiscale, il convient de le signaler au Groupe d'examen par les pairs, car cela peut traduire un manquement à l'engagement de mettre en œuvre la norme.

par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts visés par la clause relative à l'échange de renseignements. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces fins sauf accord contraire entre les parties et conformément à leurs législations respectives<sup>33</sup>. Les juridictions doivent garantir que des mesures de précaution aient été prises pour préserver la confidentialité des renseignements échangés<sup>34</sup>.

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 ainsi que 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<sup>35</sup>.

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 des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou dont la communication serait contraire à l'ordre public<sup>36</sup>.

C.5 La juridiction doit demander et communiquer, avec efficacité, 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 demande<sup>37</sup>.

C.5.2. Les juridictions doivent être dotées des ressources et des processus organisationnels adéquats pour être en mesure de garantir la qualité des demandes et la qualité et la rapidité des réponses.

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

### III. Produit du processus d'examen par les pairs

16. Tous les membres du Forum mondial ont accepté de faire l'objet d'une évaluation par les pairs dans le cadre de l'application de la norme d'ERD, telle qu'elle est définie dans les Termes de référence 2016. En outre, les non-membres qui sont concernés par les travaux du Forum mondial sont également

<sup>33</sup> Voir article 8 du Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale ; Article 26(2) des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies. Les informations échangées peuvent être utilisées à d'autres fins (que des fins fiscales) sous réserve que l'autorité compétente de la juridiction requise ait donné son accord écrit préalable ou les ait autorisées.

<sup>34</sup> Voir B.2.

<sup>35</sup> Voir le paragraphe 11 des commentaires de l'Article 26 du modèle de convention de l'OCDE.

<sup>36</sup> Voir l'Article 26(3)(b) du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et les commentaires ainsi que l'article 7 du Modèle d'accord de l'OCDE.

<sup>37</sup> Voir l'article 5(6)(b) du Modèle d'accord de l'OCDE.

soumis à un examen. Chaque juridiction est évaluée par rapport à la mise en œuvre du cadre juridique et son application dans la pratique. Le résultat final est une notation des éléments essentiels et une notation finale. Le premier cycle d'examens a été effectué conformément au Calendrier des examens adopté en 2010 et il a été achevé pour la quasi-totalité des membres. Le Forum mondial a convenu que tous les membres et les non-membres concernés seraient soumis à un deuxième cycle d'examens qui débutera en 2016 afin de garantir le respect constant et l'application des normes. Si le premier cycle d'examens a fait généralement l'objet d'examens séparés de Phase 1 et de Phase 2, les examens qui débuteront en 2016 combineront la Phase 1 et la Phase 2 dans le cadre d'un même examen. Les examens sont effectués conformément à la Méthodologie et au Calendrier des examens 2016. Les rapports d'examens finaux sont publiés et les juridictions examinées doivent assurer le suivi des recommandations éventuelles effectuées.

## Annex 1. Sources de la norme internationalement convenue en matière de transparence et d'échange effectif de renseignements sur demande à des fins fiscales (la norme)

1. Cette annexe décrit succinctement les sources faisant autorité pour la norme sur la transparence et d'échange effectif de renseignements sur demande à des fins fiscales (ERD), 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 de la norme lors du processus de suivi et d'examen par les pairs. La norme convenue à l'échelle internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales se divise en une source principale qui fait autorité et plusieurs éléments complémentaires.

2. La source principale 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, tels qu'actualisés en 2012<sup>38</sup>.

3. Cette source principale qui fait autorité est complétée par plusieurs documents secondaires qui fournissent des éléments contextuels utiles pour comprendre et interpréter la norme. 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 la norme.

### I. Source principale 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 d'Aruba, des Bermudes, de Bahreïn, de Chypre, de l'Île de Man, des Îles Caïmanes, de Malte, de Maurice, des Pays-Bas, de Curaçao et Sint Maarten, des Seychelles et de Saint-Marin. En 2002, le Groupe de travail a élaboré un Modèle d'accord qui a servi de base aux négociations de plus de 1 600 accords d'échange de renseignements fiscaux (TIEA).

5. Le Modèle d'accord et ses commentaires constituent une source faisant autorité pour la norme du Forum Mondial sur la transparence et l'ERD effectif. Il décrit en détail les normes d'échange de renseignements y compris s'agissant de 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

---

<sup>38</sup> 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) reflète encore la version 2005 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et ses commentaires.

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 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 relatives à la double imposition. La plupart des conventions relatives à la double imposition se fondent sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

## **B. Article 26 des Modèles de conventions fiscales 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 du Modèle de convention fiscale constitue le fondement juridique le plus généralement accepté pour l'échange bilatéral de renseignements à des fins fiscales.

12. Le 17 juillet 2012, l'OCDE a approuvé et publié les modifications de l'Article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et ses commentaires. La mise à jour précédente a été publiée en 2005 et a été également intégrée à la version de 2008 de l'Article 26 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Les modifications apportées à l'Article 26 en 2012 reflètent les développements récents relatifs à la transparence fiscale et présentent plus en détail l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Les 26 et 27 octobre 2014, le Forum mondial a approuvé l'intégration de la mise à jour 2012 de l'Article 26 dans les Termes de référence.

13. L'Article 26 prévoit la même norme que le Modèle d'accord. Tous deux utilisent la « pertinence vraisemblable » pour définir la portée de l'obligation de fourniture 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 cours<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> 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. La mise à jour 2012 de l'Article 26(1) décrit plus précisément la norme de « pertinence vraisemblable ». Voir les par. 4.1 et 5.3 des Commentaires.

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 de la norme d'ERD. 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 Groupe JAHGA<sup>40</sup>.

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.

### B. Manuel de l'OCDE 2016 et manuels du Forum mondial 2013 sur l'échange de renseignements

17. En 2006, le Comité des affaires fiscales (CAF) a approuvé un nouveau Manuel sur l'échange de renseignements<sup>41</sup> (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.

18. En 2013, le Forum mondial a approuvé son propre Manuel sur l'échange de renseignements. Il a été conçu comme un guide sur les processus et procédures internes de l'unité d'échange de renseignements d'une administration fiscale, dans la mesure où ils concernent les échanges de renseignements sur demande (ERD) et les échanges spontanés de renseignements.

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

19. 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 renseignements<sup>42</sup>. 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 à la

<sup>40</sup> La participation du JAHGA se compose de représentants d'Allemagne, Antigua-et-Barbuda, Curaçao et Sint Maarten, Aruba, Bahamas, Bahreïn, Belize, Bermudes, Canada, États-Unis, France, Gibraltar, Grenade, Guernesey, Îles Caïmanes, Îles Cook, Île de Man, Îles Vierges britanniques, Irlande, Italie, Japon, Jersey, Malte, Maurice, Mexique, Nouvelle-Zélande, Panama, Pays-Bas, Royaume-Uni, Saint-Kitts-et-Nevis, Sainte-Lucie et Suède.

<sup>41</sup> Le Manuel est disponible à l'adresse suivante : [www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangeederenseignements.htm](http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/lecafapprouvelenouveaumanuelsurlechangeederenseignements.htm).

<sup>42</sup> Les Notes d'orientation peuvent être consultées à l'adresse suivante : [www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf](http://www.oecd.org/ctp/harmful/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.

norme à laquelle les juridictions se sont engagées à adhérer (par. 13). Les notes fournissent d'importantes orientations concernant la norme 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 et lignes directrices du GAFI sur la transparence et le bénéficiaire effectif**

20. 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 large. Dans ce cadre s'inscrivent notamment les travaux que consacre le GAFI 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.

21. 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. Les normes du GAFI de 2012 incluent en particulier un concept de bénéficiaire effectif qui doit être intégré aux éléments A.1, A.3 et B.1. Dans la mesure où ils abordent le concept de bénéficiaire effectif puisqu'il s'applique aux normes définies dans les Termes de référence, les documents suivants du GAFI s'appliquent à la réalisation des examens de l'ERD<sup>43</sup> :

- Glossaire général (par ex., définition de « bénéficiaire effectif »)
- La recommandation 10 sur le devoir de vigilance relatif à la clientèle et la note interprétative qui l'accompagne, notamment en ce qui concerne la méthode d'identification du bénéficiaire effectif d'une personne morale ou d'une construction juridique définie au paragraphe 5(b)(i) et (ii) de la recommandation 10
- La recommandation 24 sur la transparence et les bénéficiaires effectifs des personnes morales et la note interprétative qui l'accompagne
- La recommandation 25 sur la transparence et les bénéficiaires effectifs des constructions juridiques
- La méthodologie d'évaluation de la conformité technique aux recommandations du GAFI et de l'efficacité des systèmes AML/CFT (Méthodologie du GAFI)
- Lignes directrices sur les bénéficiaires effectifs des personnes morales, publiées en mars 2023.

22. La liste ci-dessus n'est pas exhaustive, elle fait le point sur les documents du GAFI qui sont plus directement liés à l'interprétation et à l'application du concept de bénéficiaire effectif. D'autres recommandations ou orientations peuvent être pertinentes selon les circonstances et faits relatifs à un cas précis et dans la mesure où elles sont spécifiquement liées à la mise en œuvre de la norme de la juridiction évaluée. Il convient de noter que la finalité pour laquelle les documents du GAFI ont été élaborés (lutter contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme) est différente de la finalité de la norme d'ERD (garantir l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales) et de veiller à ce que les

<sup>43</sup> GAFI (2012-2023), *Recommandations du GAFI – Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération*, mise à jour mars 2022, GAFI, Paris, France, <https://www.fatf-gafi.org/fr/publications/recommandationsgafi/documents/recommandations-gafi.html>; GAFI (2013-2021), *Méthodologie d'évaluation de la conformité technique aux Recommandations du GAFI et de l'efficacité des systèmes de LBC/FT (fatf-gafi.org)*, mise à jour en juin 2023, GAFI, Paris, France; *FATF Guidance on Transparency and Beneficial Ownership*, <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Transparency-and-beneficial-ownership.html>.

évaluations réalisées dans le cadre des Termes de référence 2016 n'évaluent pas des problèmes qui ne relèvent pas du mandat du Forum mondial.

***E. Keeping it Safe : Guide du Forum mondial sur la protection de la confidentialité des renseignements échangés à des fins fiscales***

23. Le Guide du Forum mondial sur la protection de la confidentialité des renseignements échangés à des fins fiscales, publié en 2012<sup>44</sup> définit les meilleures pratiques relatives à la confidentialité et fournit des orientations pratiques, notamment des recommandations et une liste de points de contrôle, qui indiquent comment respecter un niveau de protection adéquat tout en reconnaissant que les différentes administrations fiscales peuvent adopter des approches différentes pour faire en sorte d'atteindre, dans la pratique, le niveau requis de protection effective de la confidentialité.

---

<sup>44</sup> OCDE (2012), Garantir la confidentialité : Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/rapport-garantir-la-confidentialite.pdf>

# Méthodologie pour le second cycle d'évaluation par les pairs et l'évaluation des non-membres

## I. Introduction

1. Lors de sa réunion des 1er et 2 septembre 2009 à Mexico, le Forum mondial a décidé d'engager un processus de suivi et d'évaluation par les pairs solide et complet. Afin de mener à bien ce processus d'évaluation eu égard à la mise en œuvre de la norme en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales, le Forum Mondial a constitué un groupe d'évaluation par les pairs (GEP) qui a élaboré une méthodologie et des termes de référence détaillés afin d'établir une procédure solide, transparente et accélérée.

2. Les termes de référence du premier cycle d'évaluations par les pairs ont été adoptés par le Forum mondial en février 2010 (ci-après Les Termes de référence 2010). Ils décomposent la norme internationale en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande (ci-après ERD) en dix éléments essentiels qui assurent la disponibilité, l'accès et l'échange de tous les renseignements vraisemblablement pertinents à des fins fiscales. La méthodologie pour le premier cycle d'évaluations par les pairs a été également adoptée par le Forum mondial en février 2010 (ci-après la Méthodologie 2010). La Méthodologie 2010 a été mise à jour à deux reprises depuis son adoption initiale afin de prévoir une procédure de rapport supplémentaire après la Phase 1 et après la Phase 2, respectivement en 2011 et 2013<sup>1</sup>.

3. Le premier cycle d'évaluations a été mené en deux étapes, dont une évaluation de Phase 1 sur le cadre juridique pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et une évaluation de Phase 2 sur la mise en œuvre en pratique de la norme. Les membres qui avaient une grande expérience de l'échange de renseignements ont fait l'objet d'évaluations combinant la Phase 1 et la Phase 2. La Note sur les critères d'évaluation (ci-après La note d'évaluation 2010) a servi de guide pour la conclusion sur le cadre juridique et la notation de chacun des dix éléments. Le premier cycle d'évaluations a débuté en mars 2010 et s'est déroulé selon un calendrier de six ans (ci-après le Calendrier 2010). Les dernières évaluations ont été lancées au dernier trimestre 2015.

4. Lors de sa réunion plénière qui s'est tenue à Djakarta en 2013, le Forum mondial est convenu d'un autre cycle d'évaluations par les pairs en matière d'échange de renseignements sur demande (ERD) après l'achèvement des évaluations prévues au Calendrier 2010. Le second cycle d'évaluations a débuté en 2016 conformément au Calendrier des évaluations 2016-2020 (ci-après le Calendrier).

5. Les Termes de référence 2010 et la Méthodologie 2010 mis au point par le Groupe d'évaluation par les pairs pour le premier cycle d'évaluations constituent la base des Termes de référence 2016 et de la Méthodologie 2016. À la lumière de l'expérience acquise lors du premier cycle d'évaluations et de la révision des termes de référence, certains aspects de la Méthodologie 2010 ont été sensiblement modifiés. Les principaux changements reflètent le fait que les évaluations du second cycle sont en règle générale combinées (Phase 1 et Phase 2 ensemble). La procédure d'évaluation supplémentaire a également été modifiée, tout comme d'autres aspects de la Méthodologie afin d'intégrer les bonnes pratiques identifiées et mises en œuvre au cours du premier cycle d'évaluations.

---

<sup>1</sup> Toutes les références à la Méthodologie 2010 incluent ces révisions ultérieures.

6. La Méthodologie 2016 pour les évaluations par les pairs et les évaluations des non-membres a été adoptée par le Forum mondial lors de sa réunion des 29 et 30 octobre 2015 (la Méthodologie 2016) et s'applique à toutes les évaluations réalisées dans le cadre du Calendrier 2016. Le 11 décembre 2020, le Forum mondial a adopté une révision de la Méthodologie 2016 (la révision 2020 de la Méthodologie) pour améliorer le suivi post-évaluation (section II.H), mettre à jour les règles relatives à la diffusion au GEP du rapport pour commentaires (section II.E.a) et introduire des dispositions spéciales permettant de poursuivre le travail d'évaluation par les pairs pendant la pandémie de COVID-19 (section V).

7. Un certain nombre d'objectifs et de principes généraux régissent le processus de suivi et d'évaluation par les pairs du Forum mondial :

- **Efficacité** - Le mécanisme doit être systématique et permettre une évaluation objective et cohérente de la mise en œuvre de la norme par une juridiction.
- **Équité** - Le mécanisme doit garantir une équité de traitement entre toutes les juridictions évaluées. L'évaluation par les pairs des membres du Forum mondial est un exercice mutuel basé sur la franchise de leurs évaluations. Avant toute évaluation d'une juridiction non-membre, celle-ci doit avoir eu la possibilité de participer aux travaux du Forum mondial. Le processus d'évaluation doit offrir à la juridiction des possibilités raisonnables de prendre part à son évaluation par le Forum.
- **Transparence** - Le mécanisme doit prévoir d'informer régulièrement le public des travaux et activités du Forum mondial ainsi que de la mise en œuvre de la norme. Cette responsabilité générale doit être mise en parallèle avec l'obligation de garantir la confidentialité des informations afin de faciliter des échanges francs lors de l'évaluation des performances.
- **Objectivité** - Le mécanisme doit s'appuyer sur des critères objectifs. Les juridictions doivent être évaluées en fonction de la norme internationalement admise selon une méthodologie convenue.
- **Rapport coût-efficacité** - Le mécanisme doit être efficient, réaliste, concis et ne pas induire de contraintes inutiles. Il convient toutefois de veiller à ce que le suivi et l'évaluation par les pairs répondent aux objectifs d'efficacité et d'objectivité afin de garantir, conjointement avec la norme d'ERD, des règles du jeu équitables. Une coopération et application étroite des procédures est nécessaire pour garantir l'efficacité et optimiser le rapport coût-efficacité.
- **Coordination avec d'autres organisations** - Le mécanisme choisi doit éviter tout double emploi. Il faut s'efforcer d'utiliser les ressources existantes et d'en tenir compte, y compris les rapports d'examen par les pairs du Forum mondial et, le cas échéant, les conclusions pertinentes d'autres instances internationales, y compris des organismes établissant les normes comme le GAFI<sup>2</sup>, qui s'engagent à suivre les performances dans des domaines connexes. Les évaluations du GAFI<sup>3</sup> représentent une source d'informations complémentaires de premier plan pour les travaux du Forum mondial et lorsque ces évaluations ont été publiées avant le lancement de l'évaluation par les pairs, elles doivent être examinées avec soin dans le contexte des évaluations ERD. En particulier, si (i) les faits et les circonstances sont inchangés, (ii) le rapport a été publié relativement récemment (dans les 12 mois suivant le lancement de l'évaluation par les pairs) et (iii) les conclusions sont pertinentes, eu égard au concept de bénéficiaire effectif, pour les termes de référence, les évaluations du GAFI peuvent être considérées comme ayant une valeur persuasive dans le cadre des évaluations réalisées.

<sup>2</sup> La référence aux évaluations du GAFI comprend les évaluations réalisées aux mêmes fins par tous les autres organismes régionaux comparables au GAFI, notamment MONEYVAL et le FMI.

<sup>3</sup> Il convient de noter que la finalité pour laquelle les documents du GAFI ont été élaborés (lutter contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme) est différente de la finalité de la norme sur l'ERD (garantir l'échange effectif de renseignements à des fins fiscales) et de veiller à ce que les évaluations réalisées dans le cadre des Termes de référence 2016 n'évaluent pas des éléments qui ne relèvent pas du mandat du Forum mondial. Voir l'annexe 2 des Termes de référence 2016.

8. La Méthodologie 2016 définit les procédures et les étapes de l'évaluation par les pairs applicables aux membres du Forum mondial, ainsi que les procédures d'évaluation applicables aux non-membres<sup>4</sup>.

9. De manière générale, pendant le premier cycle d'évaluation, toutes les évaluations ont comporté deux phases. La Phase 1 a évalué le cadre juridique pour la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales et la Phase 2 a évalué la mise en œuvre de la norme dans la pratique. Dans les juridictions qui avaient une expérience importante de l'échange de renseignements sur demande, une évaluation combinant les Phases 1 et 2 et englobant à la fois l'étude du cadre juridique (Phase 1) et la mise en œuvre de la norme dans la pratique (Phase 2) a été réalisée.

10. La majorité des membres du Forum mondial ayant désormais une expérience significative en matière d'échange de renseignements, au cours du second cycle d'évaluation, les membres seront en règle générale soumis à un unique examen ERD couvrant à la fois le cadre juridique et la mise en œuvre de la norme en pratique. Les nouveaux membres feront aussi l'objet d'un unique examen prenant en compte à la fois le cadre juridique et les aspects pratiques. La procédure d'évaluation pour les membres recevant et traitant peu ou pas de demandes d'ER (Section V) et les dispositions spéciales pour effectuer les évaluations par les pairs pendant la pandémie de COVID-19 (section VI) ont réintroduit, dans des cas spécifiques, l'approche en deux phases.

11. La Méthodologie 2016 fournit des orientations pour mener les évaluations par les pairs et le suivi des membres et des non-membres qui ont été identifiés comme présentant un intérêt pour les travaux du Forum mondial. Il s'agit plus d'indications que de règles rigides. Leur application doit tenir compte de la nécessité impérieuse d'effectuer des évaluations équitables, effectives et transparentes. La Méthodologie 2016 ne peut et ne vise cependant pas couvrir tous les cas possibles. Au cours du premier cycle d'évaluation, certains aspects de la Méthodologie 2010 ont été modifiés à la lumière de l'expérience acquise dans le cadre des évaluations effectuées. En conséquence, si le processus est bien établi dans son ensemble, le GEP doit conserver la même approche en gardant la possibilité d'apporter des modifications ou d'améliorer la Méthodologie 2016, comme ce fut le cas en 2020, afin de veiller à préserver des résultats efficaces et équitables pour toutes les juridictions.

## II. Évaluations par les pairs

### **A. Création d'équipes d'évaluation, détermination des dates des évaluations et obtention de contributions par les pairs**

12. L'évaluation sera assurée par une équipe d'évaluation. Les équipes d'évaluation seront généralement composées de deux évaluateurs experts dont la coordination sera assurée par un membre du Secrétariat. Les évaluateurs experts seront choisis généralement parmi les membres du GEP bien que des membres du Forum mondial n'appartenant pas au GEP puissent également assurer cette fonction.

13. Pour sélectionner les évaluateurs experts, qui exercent cette fonction à titre personnel pendant le processus d'évaluation par les pairs, seront pris en compte leur expertise et leur parcours professionnel, la langue de l'évaluation, le type de système juridique (droit civil ou *common law*) et les caractéristiques spécifiques de la juridiction (taille et emplacement géographique, par exemple). L'équipe d'évaluation doit compter au moins un membre connaissant bien le type de système juridique de la juridiction étudiée, et une autre personne pouvant apporter un éclairage différent. Lors de la sélection de l'équipe d'évaluation,

---

<sup>4</sup> L'annexe 1 résume les principales responsabilités de chacun des participants au processus d'évaluation. L'annexe 2 présente des modèles de calendriers d'évaluation. L'annexe 3 contient un diagramme qui résume la procédure d'adoption d'un rapport. L'annexe 4 définit le cadre de la participation des observateurs aux réunions du GEP. L'annexe 5 contient le formulaire standard du rapport de suivi.

il faudra veiller à éviter tout conflit d'intérêts potentiel ou apparent. En cas de conflit d'intérêts, la juridiction évaluée ou ses pairs sont invités à en avertir le Secrétariat afin de trouver une solution adaptée.

14. Les évaluateurs experts doivent être des agents publics provenant des autorités publiques concernées et doivent posséder une expérience significative de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales, y compris une expérience pratique adéquate. Un manuel comprenant la Méthodologie 2016, les Termes de référence 2016 et des documents connexes sera remis aux évaluateurs experts. Les évaluateurs experts sont notamment invités à se familiariser parfaitement avec les Termes de référence 2016 et la Note sur les critères d'évaluation 2016.

15. Le Secrétariat demandera à chaque membre du Forum mondial de désigner un point de contact central chargé de coordonner l'identification des évaluateurs experts potentiels à recommander par le membre. Le point de contact ainsi désigné sera invité à fournir le(s) nom(s) et qualifications de l'évaluateur expert ou des évaluateurs experts potentiels. Le Secrétariat peut demander à un point de contact désigné de fournir le(s) nom(s) et qualifications de l'évaluateur expert ou des évaluateurs experts disponibles pour mener une évaluation en particulier, dans les sept jours ouvrés à compter de la réception de la demande. Le président et les vice-présidents du GEP attribueront ces évaluateurs experts à chacune des juridictions devant être évaluées au cours de la période des six mois suivants, selon les critères exposés au paragraphe 13. Dans la mesure du possible, les évaluateurs experts seront désignés par des juridictions différentes de celles qui ont fourni les évaluateurs experts du premier cycle d'évaluation de la juridiction évaluée.

16. Le GEP disposera de quatre jours pour formuler des commentaires sur la proposition du président et des vice-présidents du GEP, ces commentaires devant être pris en compte dans la mesure du possible. Ce processus se répétera lors des périodes suivantes. Le président ou un vice-président, selon le cas, ne participera pas à la répartition des évaluateurs experts pour l'évaluation de sa propre juridiction.

17. Chaque évaluateur expert pourra participer en parallèle à plusieurs évaluations, et pas uniquement à une seule. En évaluant plusieurs juridictions, chaque évaluateur expert participant sera mieux à même d'effectuer des comparaisons entre les juridictions, et les frais de déplacement seront réduits puisque les évaluateurs experts seront moins nombreux à se rendre à la réunion.

18. Le Secrétariat fixera les dates précises des évaluations en fonction du calendrier global du GEP et en concertation avec la juridiction évaluée et l'équipe d'évaluation. La juridiction indiquera si elle souhaite que l'évaluation soit menée en anglais ou en français, et un délai supplémentaire sera prévu pour la traduction le cas échéant.

### *Durée et base de l'évaluation*

19. Toutes les évaluations doivent évaluer le cadre juridique de la norme et sa mise en œuvre dans la pratique. La date limite à laquelle des modifications du cadre réglementaire peuvent être envisagées sera la date du premier envoi du projet de rapport au GEP afin qu'il formule ses commentaires par écrit (ci-après « la date butoir »). À cette fin, il ne sera tenu compte de la législation que si elle est en vigueur à la date butoir. Tous les accords d'échange de renseignements signés seront analysés dans le rapport et pris en compte dans une annexe au projet de rapport (« Liste des mécanismes d'échange de renseignements »). Il convient de noter qu'une législation très complexe peut nécessiter un examen plus long de la part de l'équipe d'évaluation. Dans ce cas, il serait utile pour l'équipe d'évaluation d'avoir accès aux projets de législation (dans la mesure où le droit de la juridiction évaluée l'autorise) de manière à pouvoir intégrer facilement les modifications dans le rapport avant la date butoir, une fois la législation en vigueur.

20. Les modifications du cadre juridique qui interviennent après la date butoir ne peuvent pas être analysées ni prises en compte aux fins de l'évaluation. Il est cependant possible de mentionner ces modifications dans la section « développements récents » du rapport et les juridictions peuvent décider de

faire état de ces modifications dans une autre annexe (« Réponse de la juridiction au rapport »). Les modifications du réseau d'accords d'échange de renseignements qui interviennent après la date butoir peuvent également être prises en compte à l'annexe « Liste des mécanismes d'échange de renseignements » du rapport d'examen par les pairs avant la première lecture de celui-ci.

21. La mise en œuvre de la norme en pratique sera généralement évaluée sur une période de trois ans se terminant le dernier jour du trimestre, deux trimestres avant la date du lancement de l'évaluation. Par exemple, lorsqu'une évaluation débutera au mois d'avril, la période évaluée se terminera le dernier jour de décembre de l'année précédente. La période couverte par l'évaluation peut être supérieure à trois ans lorsque des circonstances exceptionnelles (par exemple de graves troubles politiques, des catastrophes météorologiques violentes ou des épidémies) ont considérablement affecté le fonctionnement des autorités et des administrations impliquées dans l'évaluation, pendant une partie importante de la période évaluée, si elle était déterminée selon la règle standard. Dans un tel cas, le GEP peut décider, en consultation avec le Groupe de pilotage, que la période évaluée est allongée d'une ou plusieurs années précédentes, si cela peut permettre de mieux comprendre la mise en œuvre pratique de la norme d'ERD par la juridiction dans une période d'activité normale. L'équipe d'évaluation tiendra dûment compte des circonstances exceptionnelles dans son évaluation.

22. En cas de modifications dans la pratique de l'échange de renseignements après la fin de la période évaluée ou en cas de développements relatifs à des demandes reçues pendant la période évaluée, ces changements pourront être pris en compte dans le rapport jusqu'à la première lecture du rapport lors de la réunion du GEP. Dans de tels cas, l'équipe d'évaluation devra cependant veiller à démontrer pleinement sa capacité à examiner et évaluer les informations fournies à un stade avancé, en particulier lorsque cela peut nécessiter des vérifications croisées avec des juridictions partenaires.

23. Dans des circonstances particulières, une juridiction peut être autorisée à mettre à jour les informations relatives à l'application des normes en pratique si l'équipe d'évaluation peut le vérifier avant la deuxième lecture du projet de rapport par le GEP. Ce cas se présentera si la juridiction évaluée fournit des renseignements supplémentaires à la suite de commentaires écrits du GEP ou en réponse aux questions soulevées lors de la première lecture du projet de rapport. Cela se produit fréquemment, par exemple, en matière d'informations statistiques.

24. Les juridictions seront évaluées par rapport aux Termes de référence 2016 qui s'appliquent à l'ensemble de la période évaluée, comme indiqué au paragraphe 21.

25. Cependant, eu égard aux Termes de référence 2016 relatifs aux réponses apportées aux demandes de groupe, qui reflètent les commentaires révisés de l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE adopté en 2012 (les commentaires révisés de l'Article 26), la période prise en compte pour l'examen de demandes de groupe sera modulée de la manière suivante<sup>5</sup> :

- Les pays membres de l'OCDE qui ont adopté, le 17 juillet 2012, les commentaires révisés de l'Article 26, seront examinés sur la base d'une période évaluée calculée selon la formule mentionnée au paragraphe 21.
- Pour les pays membres de l'OCDE et les autres juridictions qui ont adopté les commentaires révisés de l'Article 26 mais dans lesquels des modifications de la législation étaient nécessaires pour que la révision soit effective (peu importe si ces modifications de la législation étaient appliquées de manière prospective ou rétrospective), la période prise en compte pour l'examen des demandes de groupe débutera à compter de la date d'entrée en vigueur de ces modifications de la législation dans la juridiction.

<sup>5</sup> Les commentaires révisés de l'Article 26, entre autres changements, précisent que lorsque les demandes concernent un groupe de contribuables non identifiés individuellement (c'est-à-dire des demandes de groupe), elles rentrent dans le cadre de l'Article 26.

- En ce qui concerne les juridictions non-membres de l'OCDE qui sont parties à la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après dénommée MAAC) ou pour lesquelles la MAAC a été étendue, la période prise en compte pour l'examen des demandes de groupe commencera à la date d'entrée en vigueur de la MAAC dans ces juridictions, sauf si une date de début d'évaluation antérieure s'applique aux juridictions qui ont adopté les commentaires révisés de l'Article 26, comme indiqué ci-dessus.
- Dans tous les cas, les Termes de référence 2016 relatifs à la réponse à des demandes de groupe s'appliqueront à la partie de la période évaluée postérieure au 31 décembre 2015.

### *Contribution des pairs de la juridiction évaluée*

26. Il est essentiel, dans le cadre du processus d'évaluation par les pairs, de permettre aux autres membres du Forum mondial de participer à l'analyse du respect de la norme par la juridiction évaluée. Cet impératif vaut aussi bien sur un plan général que pour les juridictions qui ont conclu un accord d'échange de renseignements avec la juridiction évaluée<sup>6</sup>. Par conséquent, les membres du Forum mondial auront la possibilité de contribuer au processus de rédaction du rapport par l'équipe d'évaluation.

27. Avant le début de l'évaluation ERD, un questionnaire (le « questionnaire de contributions des pairs ») sera envoyé à toutes les juridictions membres du Forum mondial. Ce questionnaire, standardisé, demandera différents renseignements sur la qualité des renseignements échangés. Il cherchera à savoir si la juridiction pratique activement l'échange de renseignements, à déterminer le type d'informations échangées, par exemple des renseignements bancaires, relatifs à la propriété et d'ordre comptable, et à apprécier la rapidité et la qualité des réponses. Il sollicitera également des informations sur les difficultés éventuellement rencontrées par la juridiction requérante pour obtenir les renseignements de la juridiction évaluée, ainsi que sur ses expériences positives. Le questionnaire de contributions des pairs demandera également des commentaires sur le caractère complet et la qualité des demandes reçues de la part de la juridiction évaluée. Enfin, il sera demandé aux membres du Forum mondial de fournir des commentaires sur les problèmes survenus depuis l'adoption du dernier rapport d'examen par les pairs du Forum mondial sur la juridiction évaluée, qui ont une incidence sur l'échange de renseignements pendant la période évaluée et d'indiquer les questions qu'ils voudraient voir aborder et dont ils voudraient débattre pendant l'évaluation.

28. Les juridictions partenaires doivent formuler leurs réponses au questionnaire dans un délai de 3 semaines. Le questionnaire de contributions des pairs étant adressés à tous les membres du Forum mondial, les juridictions qui échangent des renseignements avec la juridiction évaluée seront tout particulièrement tenus d'y répondre. Tout en veillant au respect de la confidentialité, les juridictions partenaires doivent fournir des réponses aussi précises et détaillées que possible afin d'aider l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée dans leurs efforts pour analyser et évaluer les difficultés rencontrées. La juridiction partenaire doit également décrire les questions ou préoccupations soulevées par la juridiction évaluée à l'occasion de ses demandes de renseignements<sup>7</sup>. Les réponses seront communiquées à l'équipe d'évaluation et à la juridiction évaluée.

29. L'équipe d'évaluation analysera les contributions des pairs afin de cerner les problèmes et de rédiger des questions adéquates à l'attention de la juridiction évaluée pour qu'elle puisse répondre à tous les points soulevés. Ces questions doivent être envoyées à la juridiction évaluée en même temps que le

<sup>6</sup> À cet égard, un accord d'échange de renseignements désigne un accord conforme à la norme en matière d'échange de renseignements définies dans le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale, à l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et dans tout autre accord avec une ou plusieurs juridictions partenaires relatif à l'échange de renseignements.

<sup>7</sup> Si, par exemple, une juridiction partenaire est informée que la juridiction évaluée s'inquiète d'un manque de confidentialité ou de réciprocité de sa part, elle doit en faire état afin d'accélérer l'évaluation.

questionnaire standard ERD (voir ci-dessous). Pour analyser les réponses au questionnaire de contributions des pairs, l'équipe d'évaluation doit tenir compte de la nature de l'accord d'échange de renseignements et du degré de détail fourni par la juridiction partenaire. En outre, l'équipe d'évaluation examinera attentivement les opinions exprimées dans les contributions fournies par la juridiction partenaire requérante/requise.

30. Les documents fournis par les membres du Forum mondial concernant une juridiction évaluée (dont les réponses au questionnaire, propositions de questions à l'intention de la juridiction évaluée et réponses de celle-ci) seront confidentiels et ne seront pas mis à la disposition du public<sup>8</sup>.

31. Étant donné que l'évaluation par les pairs est un processus intergouvernemental, il n'est pas prévu que les représentants d'entreprises et de la société civile participent au processus d'évaluation formel, et notamment à l'exercice d'évaluation et aux discussions au sein du GEP ou du Forum mondial. La publication du calendrier des évaluations permet aux représentants d'entreprises et de la société civile de communiquer des informations ou des avis s'ils le souhaitent. Toutefois, attendu que ce processus repose sur un mécanisme d'évaluation par les pairs, le rapport reflète en fin de compte les opinions des pairs de la juridiction évaluée.

### *Réponses au questionnaire de la juridiction évaluée*

32. Du point de vue de la juridiction évaluée, la première étape de l'évaluation est la réception du questionnaire ERD envoyé par le Secrétariat (le questionnaire ERD). Ce questionnaire ERD de la juridiction évaluée suit un format standardisé. Il est généralement complété par des questions spécifiques à la juridiction. Ces questions peuvent porter sur les institutions ou procédures particulières en vigueur dans la juridiction, des aspects soulevés par d'autres membres du Forum mondial (voir ci-dessus) et des points évoqués dans le dernier rapport d'examen par les pairs du Forum mondial. L'envoi du questionnaire ERD à une juridiction sera accompagné d'un exemplaire du dernier rapport d'examen par les pairs du Forum mondial (ainsi qu'un lien vers la version en ligne) et d'un exemplaire de ses réponses aux questionnaires communiquées au cours du premier cycle d'évaluations.

33. Le questionnaire ERD englobe à la fois le cadre juridique et l'échange de renseignements en pratique. Il comprendra des demandes de données quantitatives (notamment des informations statistiques comme indiqué dans le questionnaire ERD) permettant un examen pertinent du traitement des demandes et du délai entre la demande et la réponse, et des données qualitatives nécessaires pour évaluer la fiabilité et la pertinence des renseignements fournis aux juridictions requérantes. Il donnera à la juridiction évaluée la possibilité de formuler des commentaires sur l'exhaustivité et la qualité des demandes adressées à ses partenaires.

34. Le format du questionnaire est conçu pour faciliter la préparation d'une réponse ciblée et pertinente. Les juridictions doivent décrire en détail (et, le cas échéant, analyser) les mesures et les actions pertinentes et citer si nécessaire les lois ou autres documents explicatifs.

35. L'ensemble des lois, règlements, directives et autres documents pertinents doivent être fournis dans la langue de l'évaluation et dans la langue d'origine (sauf s'il en est convenu différemment avec l'équipe d'évaluation), et ces documents ainsi que les réponses au questionnaire doivent être communiqués au format électronique. Le délai requis pour la traduction des documents doit être pris en compte par la juridiction évaluée. Si l'anglais ou le français n'est pas la langue officielle de la juridiction

<sup>8</sup> Pour garantir la confidentialité exigée du questionnaire de contributions des pairs, avant toute diffusion d'un rapport au GEP, une juridiction partenaire qui est explicitement ou implicitement identifiée dans le projet de rapport aura la possibilité de réviser et de commenter le passage qui l'identifie explicitement ou implicitement. Elle aura également la possibilité de demander des modifications afin de préserver son anonymat à l'égard du GEP et du public (mais pas de l'équipe d'évaluation ou de la juridiction évaluée qui auront eu connaissance des versions antérieures du rapport ainsi que des contributions des pairs).

évaluée, le processus de traduction des lois, règlements et autres documents pertinents doit débiter très tôt.

36. Les documents produits par une juridiction évaluée au cours d'une évaluation (par exemple, documents qui décrivent le régime de la juridiction, réponses au questionnaire ou réponses aux demandes des évaluateurs) et par le Secrétariat ou les évaluateurs (par exemple, rapports des évaluateurs, projets de rapports, etc.) seront confidentiels et ne seront pas mis à la disposition du public, sauf si la juridiction évaluée, l'équipe d'évaluation et le Secrétariat l'autorisent. Si les documents contiennent des informations relatives aux intérêts d'une autre juridiction, l'accord de cette dernière sera requis avant de les divulguer. Le strict respect de la confidentialité des travaux est indispensable à la crédibilité du processus. Tout manquement à l'obligation de confidentialité du processus sera porté à l'attention du président et des vice-présidents du GEP, qui décideront de la mesure la plus appropriée, en se concertant, le cas échéant, avec le GEP.

37. La juridiction évaluée doit communiquer ses réponses au questionnaire ERD (et aux questions supplémentaires éventuelles) dans un délai maximum de six semaines à compter de la réception du questionnaire ERD.

## **B. Visite sur place**

38. Les visites sur place constituent un aspect important des évaluations ERD. Elles permettent à la juridiction évaluée de participer davantage à son évaluation et de nouer un dialogue ouvert, constructif et efficace avec l'équipe d'évaluation. Le dialogue direct contribuera à éviter les malentendus et à améliorer la qualité du projet de rapport, et peut en définitive faire l'économie d'une discussion orale au sein du GEP. Il permettra également d'attirer l'attention des hauts responsables sur les défaillances existantes dans les pratiques de la juridiction en matière de transparence et d'échange de renseignements. Dans les cas exceptionnels, lorsque l'équipe d'évaluation considère qu'une visite sur place est inutile, l'équipe doit présenter son point de vue par écrit aux membres du GEP. En l'absence d'objection dans un délai d'une semaine et si la juridiction évaluée est d'accord, la visite sur place est supprimée.

### *a. Calendrier*

39. Chaque juridiction membre du Forum mondial s'engage à autoriser une visite sur place d'environ deux à quatre jours, ou plus si nécessaire, afin de fournir des renseignements de diverses sources concernant sa législation et ses pratiques dans les domaines couverts par l'évaluation ERD. Le calendrier doit prévoir l'organisation d'une visite sur place après la réception des réponses au questionnaire.

### *b. Programme de la visite sur place*

40. Le principal objectif de la visite sur place doit être d'obtenir les éléments d'appréciation nécessaires pour évaluer l'efficacité globale de la juridiction évaluée quant à l'échange des renseignements sur demande. La visite sur place doit être menée conformément à un programme convenu entre la juridiction évaluée et l'équipe d'évaluation, en tenant compte des demandes spécifiques exprimées par l'équipe. Le programme doit être finalisé par la juridiction évaluée au moins une semaine avant la visite sur place.

41. Lors de la visite sur place, l'accent sera essentiellement mis sur l'autorité compétente de la juridiction évaluée et sur l'ensemble des organismes et entités avec lesquels elle est susceptible de communiquer pour répondre aux demandes de renseignements. Lorsque cela est nécessaire à l'évaluation de la disponibilité des informations, de leur accessibilité ou de leur échange dans la pratique, l'équipe d'évaluation peut également rencontrer d'autres entités gouvernementales, telles que les organes de réglementation ou de contrôle. En outre, lorsque des entités non-gouvernementales (telles que des entreprises de prestations de services) ou des organismes non-gouvernementaux (par exemple, les associations de professions auto-réglementées comme l'Association du barreau ou la Chambre des

Notaires) jouent, dans la juridiction évaluée, un rôle qui a une incidence directe sur la disponibilité des informations, leur accessibilité ou leur échange dans la pratique, les équipes d'évaluation rencontreront également ces entités ou les représentants de ces organismes pendant leur visite sur place.

42. La nature des discussions, au cours de toutes les réunions organisées pendant la visite sur place, dépendra de l'organisation institutionnelle et politiques de la juridiction évaluée. Elles doivent englober à la fois les domaines de faiblesse potentiels et les bonnes pratiques dans tous les domaines couverts par la norme, tels qu'établis dans les Termes de référence 2016. L'impossibilité pour l'équipe d'évaluation de rencontrer les entités ou les organismes de la juridiction évaluée, qui ont un rôle spécifique ayant une incidence directe sur la disponibilité, l'accessibilité ou l'échange des renseignements peut signifier que l'équipe d'évaluation ne sera pas en mesure de conclure positivement que la norme est respectée.

### **C. Recueil d'informations en vue de l'évaluation ERD**

43. L'équipe d'évaluation doit examiner le cadre juridique sous tous ses angles afin d'évaluer sa capacité à répondre aux normes de transparence et d'échange de renseignements sur demande.

44. Pour évaluer la pratique de la juridiction, les domaines généralement étudiés par l'équipe d'évaluation sont les suivants :

- La conservation en pratique des renseignements : à quel degré et par qui les renseignements sont conservés en pratique. Cela inclut le contrôle et les mesures coercitives appliquées aux personnes qui sont tenues de conserver ces informations.
- L'application pratique des pouvoirs contraignants dont dispose la juridiction pour obtenir les renseignements.
- La rapidité des réponses de la juridiction aux différents types de demandes de renseignements, par exemple de renseignements bancaires, comptables et sur la propriété, et tout facteur qui contribue à retarder les réponses.
- La qualité et le caractère complet des demandes de renseignements de la juridiction évaluée. Les partenaires d'ERD de la juridiction évaluée fourniront des informations sur la qualité de ses demandes. La qualité des demandes de renseignements de la juridiction évaluée sera analysée au cours de l'évaluation ERD. L'évaluation reposera sur un ensemble commun de questions établies par les questionnaires ERD et complété par des questions supplémentaires reposant sur les circonstances et faits particuliers, notamment les contributions des pairs.
- La qualité et le caractère complet des réponses fournies par la juridiction évaluée. Les partenaires d'ERD de la juridiction évaluée fourniront des informations sur la qualité de ces réponses. Cette évaluation reposera sur un ensemble commun de questions établies par les questionnaires ERD, complété par des questions supplémentaires liées aux circonstances et faits particuliers de la juridiction évaluée, notamment les contributions des pairs.
- L'étendue du programme d'échange de renseignements de la juridiction, notamment les outils et processus qu'elle a mis en œuvre pour le traitement des demandes d'échange de renseignements (par exemple, l'utilisation de manuels et de bases de données d'échange de renseignements).
- L'adéquation de la structure organisationnelle et des ressources eu égard aux demandes d'échange de renseignements envoyées à la juridiction.
- L'application pratique des règles de la juridiction en matière de confidentialité des renseignements échangés.

45. Afin de procéder aux vérifications croisées qui sont au cœur de l'évaluation en matière d'échange de renseignements dans la pratique, il convient d'examiner les circonstances des cas dans lesquels le processus d'échange de renseignements a été jugé insatisfaisant par les juridictions partenaires. Cette analyse peut impliquer une concertation avec les juridictions partenaires, dans des cas spécifiques, afin

de permettre à l'équipe d'évaluation de comprendre l'ensemble des circonstances et faits pertinents nécessaires à l'analyse du problème. En raison de la confidentialité des renseignements fiscaux, l'équipe d'évaluation n'aura généralement pas accès aux demandes de renseignements et aux réponses de la juridiction requise. Il est admis que la confidentialité des renseignements permettant d'identifier un contribuable en particulier est un principe fondamental de la norme et de la législation nationale des juridictions.

46. Toutefois, lorsque des commentaires négatifs ont été formulés ou lorsque les avis des partenaires divergent à propos d'une demande de renseignements ou d'une réponse, la juridiction évaluée fournira à l'équipe d'évaluation une description suffisamment précise des faits et circonstances de la demande de renseignements ou de la réponse. L'équipe d'évaluation vérifiera ce point auprès de la juridiction requérante/requise. L'équipe d'évaluation jouant un rôle de facilitateur entre les deux partenaires, consiste à rapprocher leurs versions de la demande de renseignements ou de la réponse, et en soi, contribuer positivement au dialogue entre les partenaires et à la résolution du problème. Ce processus peut intervenir à tout moment mais doit être entamé dès que le problème a été identifié afin de faciliter un accord sur les faits.

47. Lorsque l'équipe d'évaluation n'est pas en mesure de concilier les avis des deux juridictions dans le cadre d'une demande de renseignements ou d'une réponse, il peut être pertinent qu'elle demande une copie expurgée de la demande de renseignements et/ou de la réponse (c'est-à-dire la demande de renseignements initiale dans laquelle toutes les informations confidentielles ont été rendues illisibles), dans les limites permises par les lois des deux juridictions. Dans ce cas, le texte expurgé devra faire l'objet d'un accord entre la juridiction évaluée et la juridiction partenaire afin de faire en sorte qu'il ne divulgue pas d'informations confidentielles. Une juridiction peut considérer que l'ensemble de la demande initiale est couvert par des règles de confidentialité et ne doit pas être divulgué à l'équipe d'évaluation. Le fait qu'une juridiction ne soit pas en mesure de fournir des copies expurgées des demandes de renseignements ou des réponses n'a pas d'incidence sur l'évaluation de la juridiction évaluée. Néanmoins, les deux parties ont la responsabilité de veiller à présenter clairement au GEP la situation concrète de ces cas.

#### ***D. Rédaction du projet de rapport pour le GEP***

48. Le projet de rapport est rédigé par le Secrétariat après la visite sur place dans un délai de quatre à six semaines<sup>9</sup>.

49. Le Secrétariat effectue une comparaison avec d'autres rapports par les pairs du Forum mondial afin de s'assurer de la cohérence des évaluations entre elles. Les projets de rapports sur les juridictions évaluées sont soumis aux évaluateurs pour révision et ceux-ci sont tenus, dans la mesure du possible, de comparer en toute indépendance les rapports aux autres évaluations du Forum mondial dans un but de cohérence. L'équipe d'évaluation peut, au cours de la rédaction, poser des questions supplémentaires à la juridiction évaluée.

50. Les étapes suivantes vers la finalisation du projet de rapport avant une réunion du GEP et le délai moyen requis pour chaque étape sont les suivantes (voir également l'annexe 2) :

1. Les évaluateurs experts transmettent au Secrétariat leurs commentaires sur le projet de rapport (maximum 2 semaines).
2. Le Secrétariat révisé le projet de rapport à la lumière des commentaires des évaluateurs. Il envoie ensuite le projet de rapport incluant la synthèse à la juridiction évaluée (maximum 1 semaine).

---

<sup>9</sup> Lorsqu'une approche en deux phases s'applique en vertu des sections V ou VI, cette période sera ajustée conformément aux paragraphes 122 ou 135, selon le cas.

3. La juridiction communique ses commentaires au Secrétariat (maximum 6 semaines), lequel les transmet aux évaluateurs pour avis<sup>10</sup>.
4. L'équipe d'évaluation examine les commentaires de la juridiction et décide des modifications nécessaires à apporter au projet de rapport (maximum 2 semaines).

51. Il convient de noter que les évaluateurs et la juridiction doivent respecter les calendriers car tout retard risque d'empêcher le GEP d'examiner le rapport de manière approfondie. En acceptant de participer au processus d'évaluation, la juridiction et les évaluateurs s'engagent à respecter les délais et à fournir des réponses complètes et exactes ainsi que les rapports et autres documents prévus par la procédure établie.

52. L'équipe d'évaluation doit faire en sorte d'expliquer ce calendrier à la juridiction évaluée afin de veiller à ce que le projet de rapport soit rédigé dans les délais. Si l'équipe d'évaluation estime être en présence d'un manquement significatif au respect de la procédure convenue, qui risque de compromettre le processus d'évaluation par les pairs, elle doit en référer au président du GEP et aux vice-présidents qui tiendront compte de l'avis de la juridiction et des explications de l'équipe d'évaluation et prendront les mesures appropriées. Les exemples suivants illustrent les types de mesures susceptibles d'être prises :

- i. Si l'équipe d'évaluation estime que la juridiction n'a pas répondu en temps voulu ou n'a pas fourni une réponse suffisamment détaillée au questionnaire ou aux questions supplémentaires posées, l'évaluation peut être reportée, et le président du GEP peut écrire au chef de la délégation ou au ministre concerné de la juridiction. Le GEP doit être informé des raisons du report afin d'envisager une action adéquate.
- ii. Si la juridiction ne fournit pas une réponse au projet de rapport en temps voulu, le président peut écrire une lettre au chef de la délégation ou si nécessaire au ministre concerné de la juridiction. Si le retard empêche la discussion du rapport, le GEP doit être informé des raisons du report afin d'envisager une action adéquate, y compris la divulgation du nom de la juridiction.

53. Au cours de l'évaluation, la juridiction évaluée et l'équipe d'évaluation doivent prendre toutes les mesures adéquates pour résoudre les désaccords ou problèmes éventuels. À cet effet, la juridiction évaluée est invitée à fournir le plus d'informations et de documents possibles pour permettre à l'équipe d'évaluation de compléter son rapport. Ces informations ne seront cependant prises en compte que dans la mesure où elles peuvent être effectivement analysées et vérifiées par l'équipe d'évaluation comme indiqué aux paragraphes 43 à 47.

## **E. Diffusion du rapport au GEP et réunion du GEP**

### *a. Diffusion du rapport au GEP pour commentaires*

54. Le Secrétariat adressera les projets de rapports et les synthèses à tous les membres du GEP au moins sept semaines avant la réunion du GEP. Les membres du GEP auront quatre semaines pour envoyer leurs commentaires. En cas de divergence ou de difficultés entre l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée, la juridiction évaluée peut soumettre des commentaires exposant ses préoccupations ou son désaccord avec le projet de rapport, et ces commentaires seront également transmis aux membres du GEP.

55. Il est possible que les projets de rapport soient approuvés par le GEP par procédure écrite. Lorsque l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée sont d'accord sur le contenu du projet de rapport, et en l'absence de commentaires substantiels ou d'objections des membres du GEP dans un délai de quatre

---

<sup>10</sup> Lorsqu'une approche en deux phases s'applique en vertu de la section V ou de la section VI, cette période sera ajustée conformément au paragraphe 122.

semaines après la diffusion de ce rapport, celui-ci est considéré comme approuvé par le GEP. Les membres du GEP qui font des commentaires ou présentent des objections doivent dans tous les cas expliquer clairement le fondement de leurs commentaires ou objection afin que l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée en aient une juste appréciation.

56. L'équipe d'évaluation, en consultation avec la juridiction évaluée, répondra à tous les commentaires ou objections reçus. Les projets de rapports qui ne sont pas approuvés par procédure écrite seront discutés oralement lors de la réunion du GEP. Un document contenant une compilation de tous les commentaires et objections sur chaque projet de rapport, y compris les commentaires ou objections de la juridiction évaluée, ainsi que les réponses de l'équipe d'évaluation (« tableau des commentaires ») sera envoyé aux membres du GEP au moins une semaine avant la réunion.

57. S'il y a suffisamment de temps avant la réunion et que l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée sont d'accord sur le contenu du projet de rapport révisé, le Secrétariat, lors de la diffusion du projet de rapport révisé, peut demander une deuxième fois aux membres du GEP de faire des commentaires ou présenter des objections à l'approbation du rapport par procédure écrite dans un délai d'au moins trois semaines. Si aucun commentaire substantiel ou objection n'est reçu d'un membre du GEP dans les trois semaines suivant la diffusion d'un tel projet révisé, il sera considéré comme approuvé par le GEP. Les projets de rapports qui ne sont pas approuvés par procédure écrite seront discutés oralement lors de la réunion du GEP.

#### *b. Réunion du GEP*

58. Il est attendu des personnes suivantes qu'elles participent à la réunion du GEP : le président du GEP, le Secrétariat, au moins un délégué de chaque juridiction membre du GEP, des représentants de la juridiction évaluée et tous les membres de l'équipe d'évaluation. Les juridictions dont les évaluations sont en cours sont autorisées à assister, en tant qu'observateurs, à l'une des deux réunions du GEP précédant celle au cours de laquelle leur projet de rapport doit être examiné. Leur présence est régie par le « cadre de participation des observateurs aux réunions du GEP » (annexe 4). Tous les participants à la réunion du GEP ont une obligation stricte de confidentialité concernant toutes les questions abordées lors de la réunion du GEP et tous les projets de rapports restent strictement confidentiels jusqu'à ce qu'ils aient été adoptés et publiés par le Forum mondial.

59. La procédure d'examen d'un projet de rapport et de sa synthèse pendant la réunion du GEP sera la suivante.

60. Lors de la première lecture, la réunion se déroulera de la manière suivante :

i. L'équipe d'évaluation se présente et résume très brièvement le rapport et le processus d'évaluation. La juridiction évaluée prononce sa déclaration liminaire. À ce stade, la juridiction évaluée peut intervenir à propos de tout aspect du projet de rapport notamment des questions en suspens. Ces références doivent cependant rester générales car elles pourront être abordées plus en détail lors de la lecture du rapport. Les demandes de modifications rédactionnelles ne seront pas abordées oralement mais soumises à l'équipe d'évaluation séparément.

ii. Le président du GEP demande alors à l'équipe d'évaluation de résumer brièvement la section introductive du projet de rapport en soulignant les questions importantes et tout autre facteur ayant une incidence sur l'application de la norme internationale (par exemple, la hiérarchie des lois ou tout autre développement récent).

iii. Le président du GEP demande ensuite à l'équipe d'évaluation de résumer brièvement le premier élément du projet de rapport en mettant l'accent sur les questions de fond pendantes et sur la base de la notation choisie. La juridiction évaluée peut alors formuler ses commentaires sur ces éléments du projet de rapport. Le président ouvre ensuite la séance aux membres du GEP afin qu'ils posent des questions ou demandent des précisions sur ces éléments du projet de rapport. Pour des raisons

de bonne pratique, les délégations ne doivent généralement pas formuler de commentaires qui n'ont pas été communiqués par écrit, mais il est admis que des circonstances survenant au cours des débats du GEP peuvent raisonnablement amener la formulation d'un nouveau commentaire. Si une délégation souhaite aborder un nouveau problème, elle doit, dans la mesure du possible, en informer l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée en amont de la discussion. La première lecture du projet de rapport doit procéder de la sorte pour chacun des éléments du projet de rapport. En l'absence de demande de modification du GEP, le président soumet les conclusions et notations à l'approbation du GEP.

iv. L'équipe d'évaluation présente la synthèse à la fin de la première lecture du projet de rapport lorsque le président ouvre la séance aux membres du GEP afin qu'ils posent des questions ou demandent des éclaircissements sur le contenu de la synthèse. S'il subsiste toutefois des notations ou conclusions qui n'ont pas été approuvées lors de la première lecture, la synthèse ne pourra pas être discutée en première lecture. Quand il approuve le contenu du projet de rapport, le GEP doit être particulièrement attentif aux opinions de l'équipe d'évaluation et de la juridiction évaluée et doit tenir compte de l'impératif de cohérence entre les rapports.

v. Si toutes les sections du projet de rapport ont été approuvées et si le GEP n'a pas demandé de modification de fond du projet de rapport, le président demande s'il n'y a pas d'objection à l'approbation du projet de rapport. Si le projet de rapport est approuvé, la juridiction évaluée a la possibilité d'effectuer la déclaration finale de son choix.

61. Si le projet de rapport n'est pas approuvé en première lecture, il sera révisé afin de prendre en compte les préoccupations ou les questions soulevées par le GEP. L'équipe d'évaluation, en concertation avec la juridiction évaluée, intégrera les modifications approuvées par le GEP au projet. Les copies des sections révisées du projet de rapport seront ensuite distribuées sous la forme d'un document de séance.

62. La deuxième lecture aura lieu au cours de la même réunion du GEP et se déroulera de la manière suivante :

i. L'équipe d'évaluation présente la version révisée du projet de rapport et résume les modifications qui y ont été apportées afin de tenir compte des discussions de la première lecture.

ii. La juridiction évaluée a la possibilité de réagir aux modifications et d'indiquer si elle les approuve ou désapprouve.

iii. Le GEP discute ensuite des révisions effectuées après la première lecture en vue d'approuver le projet de rapport révisé.

iv. Le projet de rapport est approuvé une fois que le consensus est atteint au sein du GEP.

63. Dans le contexte de l'approbation ou de l'adoption d'un rapport, le consensus signifie qu'une seule juridiction ne peut pas bloquer l'approbation du rapport.

64. Lorsque la juridiction évaluée est un membre du GEP, elle ne participe au débat oral du projet de rapport dans le cadre de la réunion du GEP qu'à titre de juridiction évaluée. En conséquence, un membre du GEP ne participe pas à la prise de décision relative à l'approbation de son propre projet de rapport lors de la réunion du GEP. Un membre du GEP peut toutefois émettre une objection relative à son rapport en tant que membre du Forum mondial lorsque le rapport approuvé par le GEP est envoyé au Forum mondial en vue de son adoption.

65. Le projet de rapport approuvé est un rapport du GEP qui sera soumis au Forum mondial et pas seulement un rapport de l'équipe d'évaluation.

66. Les rapports ERD peuvent inclure une annexe (« Réponse de la juridiction au rapport ») qui souligne les récentes modifications apportées à la structure des échanges de renseignements de la juridiction évaluée ou à leurs mécanismes ou qui présente des projets à venir ayant une incidence sur la

transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Toute modification de la législation qui intervient entre la date butoir et la première lecture du projet de rapport pourra être également expliquée dans la section « développements récents » du rapport. Cette annexe présente la réaction de la juridiction au rapport révisé et ne doit pas être considérée comme représentative des opinions du Forum mondial. La juridiction évaluée fournira l'annexe au Secrétariat dans un délai d'une semaine à compter de l'approbation du projet de rapport par le GEP.

67. À défaut de consensus lors de la réunion du GEP, le texte du projet de rapport n'est pas approuvé. Le GEP demande alors à l'équipe d'évaluation, en concertation avec la juridiction évaluée, de réviser le projet de rapport, qui sera ensuite traité suivant les procédures exposées à la section (a) (« Distribution du rapport au GEP ») pour commentaires. Si un projet de rapport révisé n'est pas approuvé selon la procédure écrite, la réunion suivante du GEP n'abordera que les questions pour lesquelles un consensus n'a pas été obtenu. La juridiction évaluée est invitée à participer à cette réunion.

68. Si le projet de rapport n'est pas approuvé après le deuxième débat oral du GEP, il est soumis à l'examen du Groupe de pilotage dans un délai d'une semaine suivant le deuxième débat oral du GEP. Le Groupe de pilotage inscrira le débat oral du projet de rapport à l'ordre du jour de la réunion suivante du Forum mondial.

### ***F. Procédures à l'issue de la réunion du GEP : examen et adoption du rapport par le Forum mondial***

69. Lorsqu'un rapport est approuvé par le GEP, il est distribué aux membres du Forum mondial, ainsi que l'annexe contenant la réponse de la juridiction évaluée, dans un délai d'une semaine. Cette annexe peut refléter les commentaires de la juridiction évaluée sur les points faibles identifiés et sur ses prévisions en vue d'y pallier. Si l'annexe n'a pas été finalisée, le texte est distribué au Forum mondial sans l'annexe, en attendant qu'elle le soit, au plus tard avant l'adoption du rapport. Les membres du Forum mondial sont invités à adopter le projet de rapport selon la procédure écrite. En l'absence d'objections dans un délai de trois semaines, le projet de rapport sera considéré comme adopté. Si des objections sont soulevées, le Groupe de pilotage du Forum mondial décide de renvoyer le projet de rapport au GEP pour examen lors de sa prochaine réunion ou de l'inscrire à l'ordre du jour de la prochaine réunion du Forum mondial. Dans ces cas, la juridiction évaluée a la possibilité de mettre à jour sa réponse annexée au rapport afin qu'elle tienne compte des modifications de fond de la structure de demande de renseignements de la juridiction qui sont intervenues entretemps mais au plus tard deux semaines avant la réunion suivante au cours de laquelle le projet de rapport sera débattu.

70. Le Forum mondial doit adopter une démarche consensuelle afin qu'une juridiction ne puisse pas bloquer l'adoption ou la publication d'un rapport d'examen. Néanmoins, tout doit être mis en œuvre pour parvenir à un consensus et les vues de la juridiction doivent être dûment prises en compte. Les discussions et consultations au sein du Forum sont ouvertes à l'ensemble de ses membres et observateurs. Toutefois, seuls les membres du Forum participeront à l'adoption du projet de rapport et à l'évaluation.

### ***G. Publications des rapports***

71. La transparence est un principe important qui gouverne les évaluations par les pairs menés par le Forum mondial. Le public doit être régulièrement informé des travaux du Forum mondial et de la mise en œuvre de la norme, notamment des notations globales des rapports et des conclusions relatives aux différents éléments. Chaque fois que le Forum adoptera un rapport, le Secrétariat le publiera sur le site Internet du Forum. Les juridictions sont invitées à diffuser les rapports aux organismes concernés de leur propre administration afin de veiller à informer toutes les parties des conclusions des rapports et à les sensibiliser à l'échange de renseignements dans la pratique au sein de leur propre juridiction.

72. Dans le cas exceptionnel où le Forum mondial n'adopterait pas un rapport, des explications seront rendues publiques afin de préserver la crédibilité du processus établi par le Forum. Ces explications suivront un format standardisé établi par le Forum et indiqueront la question ou les questions qui font blocage ainsi que les juridictions qui s'opposent au projet de rapport. Ce texte sera envoyé au Groupe de pilotage et aux juridictions concernées deux jours avant sa publication sur le site Internet du Forum.

### ***H. Suivi des évaluations : rapports de suivi et rapports supplémentaires***

73. Il est important, pour la crédibilité et l'efficacité du processus d'évaluation par les pairs, que le Forum mondial suive les progrès accomplis par les juridictions pour mettre en œuvre les recommandations des rapports publiés lors des premier et second cycles d'évaluation, et qu'il évalue et rende public les progrès significatifs réalisés.

74. La Méthodologie 2010 (révisée) prévoyait des procédures applicables au suivi ainsi qu'aux évaluations supplémentaires pour réévaluer les conclusions et notations et aider les juridictions à appliquer rapidement la norme internationale. Ces deux procédures sont maintenues pour le second cycle d'évaluation mais la procédure a été modifiée afin d'offrir un mécanisme de suivi plus efficace et cohérent (qui a à nouveau été amélioré en 2020). En outre, une règle de transition a été définie au paragraphe 84 afin de tenir compte des juridictions qui auraient été qualifiées pour une évaluation supplémentaire postérieure à la Phase 2 dans le cadre du premier cycle d'évaluation.

75. Dans les cas où le Forum mondial a recommandé à une juridiction de corriger une lacune dans l'application de la norme, il est impératif de suivre les progrès enregistrés par la juridiction à cet égard ou son absence de progrès.

75A. La procédure de suivi est d'abord basée sur des auto-évaluations annuelles. Les juridictions qui ont reçu des recommandations dans un rapport d'examen et qui ne les ont pas encore toutes pleinement mises en œuvre doivent préparer un rapport d'auto-évaluation (voir l'Annexe 5) et le Secrétariat préparera une note récapitulative à l'intention du GEP résumant les progrès réalisés au cours de l'année précédente.

75B. À partir de 2021, la procédure de suivi est renforcée, avec l'ajout de contributions des pairs pour i) renforcer la robustesse de l'ensemble du processus d'évaluation par les pairs, ii) confirmer que la coopération en matière d'ERD continue à être efficace après la publication des rapports d'examen par les pairs, iii) aider les juridictions à identifier les défis émergents dans la mise en œuvre de la norme ERD et à relever les défis nouveaux ou persistants.

#### *a. Contributions des pairs à la procédure de suivi*

75C. Tous les membres du Forum mondial ont la possibilité de faire des commentaires concernant le respect, par tous leurs pairs et partenaires d'ERD, de la norme sur la transparence et l'échange de renseignements sur demande. Les mêmes principes définis au paragraphe 28 pour le questionnaire de contribution des pairs utilisé lors du lancement d'une évaluation par les pairs s'appliquent aux contributions à la procédure de suivi, à savoir le principe de confidentialité des renseignements échangés et le principe selon lequel le processus de suivi et d'évaluation n'est pas destiné à remplacer la communication bilatérale entre les partenaires d'ERD.

75D. Les membres sont invités à transmettre leurs contributions au Secrétariat, avant le 30 avril de chaque année, dans un questionnaire électronique (en ligne) sur les contributions des pairs auquel. Les réponses au questionnaire sont facultatives.

75E. Le Secrétariat effectuera des vérifications de base sur les contributions des pairs reçues avant de les partager avec les juridictions faisant l'objet d'un rapport pour la procédure de suivi annuel à la mi-mai. Le but de ces vérifications est de s'assurer de leur cohérence et, si besoin, de demander des

éclaircissements et des contributions complémentaires et, si c'est possible à ce stade, de faire une distinction préliminaire entre les questions bilatérales et les questions systémiques / générales.

### *b. Rapports de suivi*

76. À la suite de la publication de son rapport ERD, chaque juridiction doit remettre au Secrétariat un rapport de suivi via un formulaire en ligne (annexe 5), qui indique, pour chacune des recommandations dans le tableau des recommandations<sup>11</sup> dans le rapport, si elle a été pleinement appliquée, si elle est en cours d'application ou si elle n'a pas été appliquée. Dans chaque cas, une brève description des mesures prises pour appliquer la recommandation sera fournie.

77. Une juridiction peut considérer qu'une recommandation a été « pleinement appliquée » lorsque toutes les mesures nécessaires pour corriger la lacune ont été définitivement prises (par exemple des modifications de la législation ont été réalisées et sont en vigueur ou, si une recommandation de suivi a été formulée, la juridiction rapporte qu'elle a effectué le suivi demandé avec des résultats positifs). Une juridiction peut considérer qu'une recommandation est « en cours d'application » si des mesures d'application de la recommandation ont été prises mais n'ont pas encore atteint le résultat prévu, ou si d'autres mesures sont encore nécessaires pour appliquer pleinement la recommandation (par exemple, quand un projet de loi a été soumis à l'approbation du parlement ou des mesures ont été prises pour mettre en place une unité d'échange de renseignements). Une juridiction peut considérer qu'une recommandation n'a « pas été appliquée » si aucune mesure de mise en œuvre de la recommandation n'a été prise. Lorsqu'il a été recommandé à une juridiction de faire le suivi d'une question particulière, le rapport doit alors comporter une description des modalités du suivi et des résultats, étayée le cas échéant, par des informations statistiques. Lorsqu'une juridiction a reçu une recommandation de modification de son cadre juridique (recommandation de Phase 1) et indique qu'elle a donné suite à la recommandation, elle est censée rendre compte de la mise en œuvre du changement dans la pratique, par exemple en fournissant des statistiques ou d'autres détails satisfaisants pour assurer le Groupe d'évaluation par les pairs de l'application effective de l'amendement dans la pratique.

78. La juridiction doit également mentionner dans son rapport de suivi s'il existe d'autres développements sans lien avec les recommandations formulées dans le rapport mais pertinents pour l'application de la norme (par exemple, une nouvelle législation autorisant la création d'un nouveau type d'entité, la signature de nouveaux accords d'échange de renseignements ou une éventuelle jurisprudence pouvant être liée à l'échange de renseignements dans la pratique ou avoir des conséquences sur ce dernier).

78A. Enfin, la juridiction doit également, dans son rapport de suivi, répondre aux commentaires défavorables des pairs, avec une description de la manière dont les problèmes ou préoccupations soulevés par les pairs ont été résolus ou dans quelle mesure ils persistent. Les réponses doivent respecter les dispositions de confidentialité des instruments d'ERD applicables, y compris les principes énoncés aux paragraphes 45 et 47.

79. Chaque juridiction doit fournir son rapport de suivi annuel au plus tard le 30 juin de chaque année, mais elle n'est pas tenue de remettre un rapport de suivi sur les recommandations reçues moins de 6 mois après la date de publication de son dernier rapport d'évaluation d'examen par les pairs. Une juridiction n'est pas non plus tenue de fournir un rapport de suivi lorsque le lancement de son évaluation ERD est prévu au cours de l'année donnée.

80. La juridiction continuera à fournir des rapports de suivi tant que toutes les recommandations ne sont pas pleinement « appliquées », y compris lorsque le président du GEP demande à la juridiction de

---

<sup>11</sup> Voir la Note sur les critères d'évaluation 2016 qui fournit des lignes directrices sur les recommandations dans le corps du texte et les recommandations dans le tableau des recommandations.

continuer à faire rapport sur les recommandations que la juridiction a déclaré avoir pleinement mises en œuvre dans son auto-évaluation. Passé ce délai, des rapports de suivi peuvent être fournis sur une base volontaire pour rendre compte d'éventuels développements pertinents dans la juridiction et / ou pour réagir à des commentaires non défavorables des pairs. Si une juridiction n'a plus d'obligation de suivi car elle n'a plus de recommandations en suspens, elle devra tout de même soumettre un rapport de suivi annuel pour présenter des réponses aux commentaires, tel qu'énoncé au paragraphe 78A.

81. Afin de préparer son rapport de suivi, chaque juridiction recevra un formulaire prérempli par le Secrétariat, qui établit la liste des recommandations formulées dans le dernier rapport d'examen par les pairs. La juridiction utilisera ce formulaire pour étayer les mesures prises pour répondre aux recommandations qui figurent au tableau des recommandations du rapport (s'il y en a) et indiquer les autres développements pouvant avoir une incidence sur l'échange de renseignements. Les juridictions sont également invitées à rendre compte des mesures prises, le cas échéant, à propos des recommandations faites dans le corps du texte.

82. Les réponses doivent être accompagnées de détails supplémentaires si nécessaire (par exemple un tableau sur les délais de réponses aux demandes de renseignements comme celui fourni dans le cas des évaluations par les pairs, lorsque les pairs font des commentaires sur ce point, ou des copies anonymisées des demandes ou réponses).

#### *c. Note de suivi au GEP et rapport aux membres du Forum mondial*

83. Dès que possible après la date butoir du 30 juin, le Secrétariat compilera les rapports de suivi et rédigera une note pour le GEP décrivant l'état général des recommandations et les progrès réalisés. À partir de 2021, la note indiquera également si les contributions positives des pairs confirment les progrès accomplis par les juridictions dans l'application de la norme, ainsi que les problèmes / tendances systémiques ou généraux et les questions en suspens pour discussion par le GEP.

83A. Les questions soulevées dans les contributions des pairs seront portées à l'attention du GEP dans la note sous trois grands titres : (i) résolues et documentées par la juridiction dans son rapport de suivi; (ii) résolues avec l'aide du Secrétariat (par exemple une question technique sur l'interprétation de la norme); (iii) ne peuvent pas être résolues ou nécessitent un soutien renforcé de la part du GEP (par exemple une lettre du Président reflétant les conseils du GEP pour assurer une transparence et une coopération efficaces). Le GEP peut également décider que les problèmes signalés sont tels que le lancement d'une évaluation supplémentaire serait approprié, en application du paragraphe 97.

83B. La note constituera la base d'un rapport de suivi des recommandations à inclure dans le rapport annuel du Forum mondial. Bien que la note doive généralement traiter de l'état des recommandations sur une base globale, une référence particulière peut être faite à des recommandations individuelles lorsqu'aucune mesure n'a été prise pour l'appliquer depuis plus de 3 ans ou si elle est toujours « en cours d'application » après plus de 3 ans.

83C. Le rapport de suivi documentant les progrès accomplis par une juridiction ne peut être interprété ou présenté en aucune façon comme un jugement ou une validation du Forum mondial. L'évaluation des progrès ne peut être réalisée que par le biais de la procédure d'évaluation par les pairs.

#### *d. Règles transitoires pour les rapports de suivi du premier cycle d'évaluation*

84. Dans de nombreux cas, les juridictions évaluées pendant le premier cycle d'évaluation ne sont plus tenues de fournir des rapports de suivi, car elles ont déjà indiqué que toutes les recommandations ont été appliquées et leur situation fera l'objet d'un suivi dans le cadre de leur évaluation ERD de second cycle. Ces juridictions sont néanmoins tenues d'envoyer un rapport de suivi, en application du paragraphe 78A, lorsqu'elle doit réagir à des commentaires des pairs. Lorsqu'une juridiction évaluée lors du premier cycle d'évaluation a encore l'obligation de fournir un rapport de suivi, elle suivra la nouvelle procédure décrite ci-

dessus pour ce faire. Pour faciliter ce processus, le Secrétariat identifie ces juridictions et leur envoie un formulaire de suivi prérempli avec les recommandations. Ces rapports doivent être envoyés conformément aux dispositions générales applicables. Outre l'application des recommandations, les juridictions sont également invitées à rendre compte des mesures prises en ce qui concerne les recommandations dans le corps du texte, émanant du premier cycle d'évaluation.

#### *e. Examens ERD supplémentaires<sup>12</sup>*

85. Lorsqu'une juridiction a réalisé des progrès importants en donnant suite aux recommandations du Forum Mondial, elle devrait avoir la possibilité d'avoir ces progrès évalués par le Forum mondial, et les conclusions sur le cadre juridique ou notations mises à jour en conséquence.

#### **Conditions requises pour une évaluation ERD supplémentaire**

86. Pour remplir les conditions d'une évaluation ERD supplémentaire, la juridiction évaluée doit pouvoir démontrer qu'elle a pris des mesures susceptibles de se traduire par le relèvement de la notation d'un élément essentiel au niveau « conforme » ou par l'amélioration de la notation générale, comme indiqué dans les Termes de référence 2016.

87. Pour faire en sorte qu'il existe une base suffisante pour établir qu'une notation est susceptible d'être relevée, notamment en ce qui concerne l'application pratique des changements éventuels, une année doit s'être écoulée entre l'adoption d'un rapport et la présentation d'une demande d'évaluation supplémentaire au GEP. Selon les faits et circonstances, notamment si des lacunes très sérieuses ont été identifiées dans le rapport ERD, il incombe au GEP de déterminer si une juridiction est en mesure d'établir qu'elle répond à ce critère lorsqu'il s'est écoulé plus d'un an.

88. Dans des circonstances exceptionnelles, le GEP peut décider qu'une juridiction répond à ce critère avant qu'une année ne se soit écoulée. Ces circonstances devront cependant s'apprécier au cas par cas.

#### **Demande d'évaluation supplémentaire ERD**

89. Si une juridiction estime qu'elle satisfait au critère d'admissibilité à une évaluation ERD supplémentaire, le Secrétariat peut en être informé à tout moment par la soumission d'un rapport de suivi par la juridiction, dans lequel il est fait référence aux éléments spécifiques qu'elle estime susceptibles d'être améliorés. La juridiction doit également fournir un rapport écrit détaillé qui indique clairement sur quoi se fonde la demande d'évaluation supplémentaire, accompagné de tous les documents justificatifs pertinents.

90. Si une juridiction présente un rapport de suivi afin de demander une évaluation supplémentaire, le Secrétariat envoie au GEP, dans un délai d'une semaine, le rapport de suivi et les documents annexes éventuels fournis par la juridiction.

#### **Traitement de la demande d'évaluation supplémentaire ERD ou d'accélération de l'évaluation ERD par le GEP**

91. Lorsqu'une juridiction demande une évaluation supplémentaire ou une accélération de son évaluation ERD (comme indiqué aux paragraphes 100 à 102), les membres du GEP sont invités à fournir leurs contributions écrites relatives aux changements applicables à des éléments spécifiques essentiels que la juridiction requérante considère comme susceptibles d'être améliorés.

---

<sup>12</sup> Les dispositions de cette partie de la section II.H.e concernant les examens ERD supplémentaires ne s'appliquent pas dans le cadre des examens de Phase 1. Seules les dispositions précédentes relatives au rapport de suivi sont applicables.

92. Après réception des contributions écrites, le Secrétariat rédigera une note tenant compte de toutes les contributions effectuées et formulera, selon la procédure écrite, une proposition au GEP qui décidera si la demande doit être acceptée ou pas. Si le GEP approuve la demande de la juridiction par la procédure écrite, la juridiction en sera informée et l'évaluation supplémentaire ou, selon le cas, l'évaluation, sera lancée peu de temps après, à une date acceptable pour l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée.

93. Si la demande de la juridiction est rejetée via la procédure écrite, la note du Secrétariat sera inscrite à l'ordre du jour en vue d'être débattue lors de la réunion suivante du GEP. La juridiction évaluée sera invitée à assister à la réunion du GEP et à participer au débat. À défaut, elle sera informée par écrit de la décision du GEP.

94. Dans tous les cas, la décision de lancer ou non une évaluation supplémentaire ou d'accélérer l'évaluation doit tenir compte des contraintes de ressources du Secrétariat, du GEP et des équipes d'évaluation et de la nécessité de garantir un traitement juste et équitable de toutes les juridictions. La décision d'approuver ou non une demande de renseignements doit faire l'objet de la même approche consensuelle que celle qui s'applique, de manière générale, à l'approbation des rapports.

95. Lorsqu'il examine une demande d'évaluation supplémentaire, le GEP peut décider qu'elle nécessite une visite sur place (par exemple, en cas de modification significative du processus d'échange de renseignements ou des pouvoirs en matière d'accès ou lorsque les contributions des pairs font état de changements importants dans la pratique).

96. Si le GEP accepte d'accélérer l'évaluation, il doit informer le Forum mondial du changement du Calendrier 2016. Dans les cas où le GEP n'accepte pas d'accélérer l'évaluation, le calendrier de l'évaluation ERD de la juridiction concernée demeurera inchangé.

### **Évaluation supplémentaire ERD engagée par le GEP**

97. Il existe deux situations dans lesquelles le GEP peut engager une évaluation supplémentaire même si la juridiction n'en a pas fait la demande. Dans le premier cas, si le GEP est informé, par le biais d'un rapport de suivi de la juridiction, par un autre membre du Forum mondial ou de toute autre manière que le cadre juridique d'une juridiction s'est détérioré, ou qu'une juridiction a mis en place des pratiques qui peuvent avoir une incidence négative sur l'application de la norme internationale, le président du GEP peut demander à la juridiction de rendre compte de la situation par écrit au GEP. Le GEP examinera et discutera du rapport lors de sa réunion suivante. Si le GEP considère que la juridiction a fait marche arrière dans l'application de la norme, une évaluation supplémentaire sera lancée.

98. Dans le deuxième cas, le rapport de suivi étant un mécanisme d'auto-évaluation, il existe un risque que les juridictions surestiment la mesure dans laquelle elles ont appliqué les recommandations du Forum mondial. Il est probable qu'une juridiction qui estime avoir appliqué toutes les recommandations de son rapport ERD demande également une évaluation supplémentaire sauf si sa notation générale est déjà « conforme ». Dans le cas où une juridiction rapporte qu'elle a appliqué toutes les recommandations mais ne demande pas de rapport supplémentaire, elle devra fournir au GEP un rapport écrit détaillé indiquant clairement les améliorations apportées.

### **Après le premier cycle d'évaluation : procédure de rapport supplémentaire**

99. Les paragraphes 100 à 106 ci-après définissent les procédures de planification des juridictions du premier cycle d'évaluation qui ont été bloquées dans leur progression vers l'évaluation de Phase 2 (« juridictions bloquées ») et des juridictions du premier cycle d'évaluation qui ont pu se qualifier pour un rapport supplémentaire post-Phase 2.

### **Accélération de l'évaluation ERD d'une juridiction**

100. La Méthodologie 2010 prévoyait qu'une juridiction pouvait demander une évaluation supplémentaire à la suite de son évaluation de Phase 2 afin que ses progrès soient reconnus, sous réserve qu'elle remplisse certaines conditions à cet effet. La Méthodologie 2016 prévoit que les évaluations supplémentaires ne seront possibles qu'à la suite de l'évaluation ERD d'une juridiction ayant eu lieu conformément au Calendrier 2016.

101. Dans certains cas d'évaluation du premier cycle, il se peut que les juridictions évaluées à la fin du Calendrier 2010 n'aient pas eu la même opportunité de faire évaluer et reconnaître par le Forum mondial les améliorations à travers un rapport supplémentaire après la Phase 2. En conséquence et pour assurer un traitement équitable de ces juridictions, il peut être envisagé d'accélérer l'évaluation ERD de la juridiction concernée lorsque certaines conditions sont réunies.

102. Pour accélérer le lancement de son évaluation, une juridiction devra satisfaire au même critère que pour une demande d'évaluation supplémentaire ERD, tels que définis aux paragraphes 86 à 88. La demande d'accélération d'une évaluation ERD sera évaluée par rapport aux Termes de référence 2016. La juridiction aura la possibilité d'indiquer dans son rapport de suivi si elle souhaite accélérer son évaluation, en faisant référence notamment aux éléments essentiels dont la notation est susceptible d'être améliorée ou en indiquant s'il est probable que la notation globale soit relevée. Dans ce cas, la juridiction doit également fournir un rapport écrit détaillé qui indique clairement le fondement de la demande d'évaluation supplémentaire, accompagné de tous les documents justificatifs pertinents. Ce processus se déroulera ensuite selon les mêmes étapes que celles du traitement d'une demande d'évaluation ERD supplémentaire, telle qu'elle est décrite aux paragraphes 91 à 96.

### **Procédure applicable aux juridictions bloquées**

103. Au cours du premier cycle d'évaluation par les pairs du Forum mondial, une juridiction évaluée peut avoir été bloquée dans sa progression vers l'évaluation de Phase 2 si elle n'avait pas mis en place les éléments indispensables pour permettre un échange de renseignements efficace dans la pratique. Dans tous les cas, ces juridictions ont été programmées dans le Calendrier 2016 et vont donc finalement procéder à une évaluation ERD et être notées conformément à la procédure normale.

104. Dans le cadre de la Méthodologie 2010, une juridiction bloquée aurait eu l'opportunité de demander une évaluation supplémentaire pour permettre l'évaluation des changements de son cadre juridique et, en cas de succès, elle serait passée à l'évaluation de Phase 2. De même, dans le cadre de la Méthodologie 2016, à tout moment après un délai de six mois suivant la publication du rapport de Phase 1, une juridiction bloquée est autorisée à démontrer qu'elle a pris des mesures suffisantes pour appliquer les recommandations formulées dans le rapport de Phase 1 de manière qu'elle soit susceptible d'être admise à l'évaluation de Phase 2, si elle était évaluée selon les Termes de référence de 2010.

105. À cet effet, la juridiction soumettra une copie de son rapport de suivi ainsi que le rapport détaillé sur les mesures prises par la juridiction pour appliquer les recommandations de Phase 1. Ce rapport fera l'objet de la même procédure que celle qui s'applique aux demandes d'accélération des évaluations ERD. Si le GEP admet que les changements sont tels qu'il est probable que la juridiction aurait pu passer à l'évaluation de Phase 2, l'évaluation sera accélérée dans le cadre du Calendrier 2016 et lancée dès que possible afin que les progrès enregistrés soient reconnus rapidement. Si le GEP n'admet pas que la juridiction aurait pu passer à l'évaluation de Phase 2 dans le cadre des Termes de référence 2010, la juridiction restera bloquée et la programmation de son évaluation dans le Calendrier 2016 demeurera inchangée.

106. Si, plus d'un an après la publication du rapport de Phase 1, une juridiction bloquée n'a pas soumis de demande d'accélération de son évaluation, elle sera invitée à adresser une demande dans un délai de six mois. Si le GEP conclut que des progrès suffisants ont été enregistrés, son évaluation sera accélérée.

Dans des cas exceptionnels, une juridiction bloquée peut demander un report de la procédure de rapport supplémentaire (notamment en cas de guerre civile ou de catastrophes naturelles). À la réception de cette demande, le GEP décidera si elle doit être autorisée et définira la durée du report. Hormis ce cas exceptionnel, si la demande n'est pas présentée ou si le GEP conclut que les progrès ne sont pas suffisants, la juridiction se verra attribuer une notation globale « non conforme » par le Forum mondial sur la base des résultats de la Phase 1 du premier cycle d'évaluation (« jugé non conforme »). Dans ce cas, les dix éléments essentiels seront évalués individuellement. Le calendrier de l'évaluation de la juridiction restera cependant inchangé. Dans les cas où une juridiction a reçu une notation « jugé non conforme » pendant le premier cycle d'évaluation et souhaite que ses progrès soient reconnus avant l'évaluation programmé, elle peut demander une accélération de son évaluation comme indiqué aux paragraphes 100 à 102.

### **Préparation d'un rapport ERD supplémentaire**

107. Bien que la décision de lancement d'une évaluation ERD supplémentaire soit fondée sur les améliorations concernant des éléments essentiels précis, le rapport supplémentaire lui-même couvre tous les aspects de l'évaluation et les contributions des membres du Forum mondial sont sollicitées à propos de tous ses éléments.

108. Un rapport supplémentaire est préparé de la manière suivante :

i. Il faut prévoir un délai suffisant pour permettre (i) au GEP de fournir les contributions, examiner la demande et décider si une visite sur place est nécessaire, et (ii) aux juridictions membres du Forum mondial de remplir et de renvoyer le questionnaire de contributions des pairs, qui est distribué lorsque la décision de lancement de l'évaluation a été prise. Si une visite sur place n'est pas requise, l'évaluation est effectuée et le rapport supplémentaire est rédigé dans un délai de 12 à 14 semaines. Si une visite sur place est requise, l'évaluation est effectuée et le rapport supplémentaire est rédigé dans un délai de 16 à 18 semaines.

ii. Si l'équipe d'évaluation propose de réviser l'une des conclusions ou des notations, le rapport supplémentaire comprend une synthèse révisée des conclusions, recommandations et notations. Si une juridiction n'a pas corrigé l'ensemble de ses lacunes, l'équipe d'évaluation peut proposer qu'une procédure de suivi supplémentaire soit mise en place.

iii. Le projet de rapport de l'équipe d'évaluation est envoyé au GEP au moins sept semaines avant la réunion suivante du GEP, qui examine le projet de rapport selon la procédure d'approbation applicable aux rapports d'examen par les pairs, décrite aux paragraphes 55 à 68.

iv. Le projet de rapport supplémentaire ERD approuvé par le GEP est présenté immédiatement au Forum mondial pour être adopté dans le cadre de la procédure écrite, conformément à la procédure des paragraphes 69 et 70.

v. Le rapport supplémentaire adopté est publié sur le site Internet du Forum mondial, conformément à la procédure mentionnée aux paragraphes 71 et 72, avec le rapport initial et, le cas échéant, le(s) rapport(s) précédent(s) du Forum mondial. Le rapport initial n'est pas révisé puisqu'il reflète la situation à un moment particulier.

109. Étant donné le délai qui peut s'écouler entre l'adoption du rapport et la rédaction d'un rapport supplémentaire, il se peut que les évaluateurs experts initiaux ne soient plus disponibles pour l'élaboration d'un rapport supplémentaire. Si un évaluateur expert initial n'est plus disponible ou ne peut plus être considéré comme un évaluateur expert aux termes des paragraphes 13 et 14, le Secrétariat demandera au point de contact central de la juridiction membre qui a fourni l'évaluateur expert de désigner un successeur. Si aucun successeur n'est disponible, un évaluateur expert d'une autre juridiction peut être désigné conformément à la procédure de désignation des évaluateurs experts décrite aux paragraphes 15 à 18.

### III. Procédures concernant les rapports sur les non-membres

110. Dans toute la mesure du possible, les évaluations des juridictions non-membres du Forum mondial suivront une trame similaire à ceux des membres, sauf disposition contraire ci-dessous.

#### **A. Sélection des non-membres à évaluer**

111. L'évaluation des non-membres a pour finalité d'empêcher certaines juridictions d'acquérir un avantage concurrentiel en refusant de mettre en œuvre la norme ou de participer au Forum mondial.

112. Le GEP doit débattre régulièrement de toute question concernant les non-membres. Il peut soumettre au Groupe de pilotage une proposition d'approbation de l'évaluation d'un non-membre et solliciter l'accord du Forum mondial par procédure écrite. Le GEP doit veiller à ce que tous les membres du Forum soient invités à choisir les non-membres à évaluer.

113. Avant le début de l'évaluation, la juridiction non-membre doit être informée de la possibilité d'adhérer au Forum mondial dès lors qu'elle s'engage à mettre en œuvre la norme, accepte d'être évaluée et paie les droits d'adhésion.

#### **B. Participation des non-membres à leur examen par le Forum mondial**

114. Les non-membres qui ne souhaitent pas devenir membres peuvent participer à leur évaluation ERD au même titre que les membres du Forum, et ont la possibilité d'organiser une visite sur place. Leur participation devant être encouragée, il est important que le rapport soit préparé en se fondant sur les meilleures informations disponibles, même si la juridiction évaluée ne se montre pas coopérative. Les non-membres ne sont pas associés à l'établissement du consensus.

115. Si l'invitation à convenir d'une visite sur place n'est pas acceptée ou si la juridiction ne coopère pas avec les évaluateurs, le GEP peut envisager de prendre d'autres mesures adéquates.

### IV. Financement

116. Le budget du Forum mondial prend en charge les frais de déplacement et les indemnités journalières des membres du Secrétariat qui participent aux équipes d'évaluation.

117. Les membres qui prennent part aux évaluations en qualité d'évaluateurs supportent les frais de déplacement et les indemnités journalières de leurs experts affectés aux équipes d'évaluation. Dans la mesure du possible, chaque membre du GEP doit envisager de fournir des évaluateurs experts pour participer à six à huit évaluations par les pairs au cours du Calendrier 2016, selon la taille de la juridiction membre du GEP. Pour faciliter une répartition plus équilibrée de la charge de travail du processus d'évaluation par les pairs, toutes les autres juridictions membres du Forum mondial sont également invitées à fournir des évaluateurs experts pour participer aux évaluations du Calendrier 2016.

118. La juridiction évaluée prend à sa charge les frais induits par le fait de répondre au questionnaire, la traduction de tous les documents pertinents et l'interprétation, ainsi que les frais de déplacement et les indemnités journalières des experts qui participent aux réunions du GEP et du Forum afin de présenter la position de la juridiction sur le rapport. La juridiction évaluée supporte également les coûts liés à l'organisation de la visite sur place (autres que les frais de déplacement et les indemnités journalières des évaluateurs et des membres du Secrétariat mentionnés ci-dessus).

## V. Évaluations par les pairs des membres qui reçoivent et traitent peu ou pas de demandes d'ERD

119. L'expansion rapide du nombre de membres du Forum mondial a entraîné la nécessité d'adapter les procédures d'évaluation en place aux fins des évaluations de second cycle. Par conséquent, une procédure d'évaluation adaptée peut s'appliquer pour les membres qui ont reçu et traité peu ou pas de demandes d'ERD (en nombre ou en complexité)<sup>13</sup>.

120. Après analyse et consultation des parties prenantes, le processus d'évaluation par les pairs peut être adapté de telle sorte qu'une évaluation de Phase 1 sur le cadre juridique sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales soit d'abord effectué, suivi d'une évaluation de Phase 2 sur la mise en œuvre de la norme dans la pratique.

### Évaluation par phases – Principes et procédure

121. Le Comité de pilotage formule une recommandation quant à l'opportunité d'entreprendre une évaluation par phases, sur la base des conseils du Secrétariat à son tour sur la base des échanges avec les juridictions *prima facie* éligibles. Cette recommandation est soumise à l'adoption par les membres du Forum mondial. Les étapes à suivre sont les suivantes :

- i. Au moins neuf semaines avant la fin du trimestre au cours duquel l'évaluation doit débiter, le Secrétariat identifie et contacte les juridictions qui semblent avoir reçu et traité peu ou pas de demandes d'ERD.
- ii. Les juridictions concernées ont trois semaines pour (a) confirmer le nombre de demandes reçues (ainsi qu'une description de leurs caractéristiques) au cours de la période d'évaluation qui serait applicable dans le cas d'une évaluation complète/combinée ; et, le cas échéant, (b) indiquer si elles consentent à une évaluation par phases, ou présenter d'autres éléments qui pourraient démontrer que l'expérience en matière d'ERD a été acquise pendant, ou juste après, la période d'évaluation.
- iii. Le Secrétariat rédige une courte note pour le Comité de pilotage, recommandant l'une des trois options suivantes : une évaluation par phases ; une évaluation complète/combinée ; ou le report de l'évaluation de trois à six mois si la pratique de l'ERD a augmenté récemment de sorte qu'une nouvelle période d'évaluation permettrait une évaluation plus significative. La position de la juridiction concernée est mentionnée.
- iv. Si le Comité de pilotage décide de procéder à une évaluation par phases ou de reporter l'évaluation, une note exposant la proposition du Comité de pilotage et le raisonnement sous-jacent est communiquée aux membres du Forum mondial pour adoption. En l'absence d'objection de la part des membres du Forum mondial dans un délai de trois semaines après la diffusion de la note, le Secrétariat procède sur la base de la recommandation contenue dans la note. Lorsqu'une objection est formulée, il s'ensuit un échange, facilité par le Secrétariat, au cours duquel le membre qui fait objection expose par écrit les motifs de son objection. La juridiction concernée a alors la possibilité de présenter son point de vue par écrit. En cas d'objection maintenue de la part de ce seul membre à la suite de cet échange, l'évaluation complète a lieu comme prévu initialement.

<sup>13</sup> Aucun seuil définitif ne s'applique mais une approche holistique s'applique. Les critères comprennent : le nombre de demandes reçues (environ dix demandes sur une période d'évaluation de trois ans), le nombre de contribuables concernés par les demandes, les montants en jeu et la complexité des demandes reçues, ainsi que l'existence de demandes sortantes et leur nature et caractéristiques.

### Évaluation de Phase 1

122. Après le lancement de l'évaluation de Phase 1, le Secrétariat s'assure de l'application de toutes les dispositions générales de la section II.A, à l'exception de toute caractéristique spécifique à la Phase 2 (par exemple, des questions pour la juridiction évaluée concernant les statistiques sur la pratique au cours de la période d'évaluation). L'équipe d'évaluation prépare un projet de rapport de « Phase 1 » pour le GEP, évaluant le cadre juridique pour la transparence et de l'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales concernant chaque élément essentiel des Termes de référence 2016, à l'exception de l'élément C.5 (*Rapidité des réponses et qualité des demandes et des réponses*). Le projet de rapport de Phase 1 comprend des conclusions sur le cadre juridique, conformément à la Note de 2016 sur les critères d'évaluation. Le projet de rapport de Phase 1 pour le GEP suit, *mutatis mutandis*, les procédures de la section II.D, sauf que le temps alloué au Secrétariat pour la préparation du projet de rapport (paragraphe 48) est réduit à quatre semaines, et le temps alloué à la juridiction pour l'examen du projet de rapport est réduit à quatre semaines (paragraphe 50(3)). Après la diffusion du projet de rapport au GEP, l'évaluation se poursuivra selon la procédure ordinaire établie à partir de la section II.E.

123. Lorsque l'évaluation de Phase 1 détermine qu'une juridiction n'a « pas en place » les éléments essentiels pour permettre un échange de renseignements efficace dans la pratique, cette dernière est tenue de faire preuve de progrès significatifs dans le cadre de ses rapports de suivi afin de procéder à son évaluation de Phase 2. En l'absence des progrès significatifs dans une période de deux ans après l'adoption du rapport de Phase 1, la juridiction se voit attribuée la notation globale « non conforme » et ne sera pas soumise à l'évaluation de Phase 2 jusqu'à ce que des progrès significatifs soient réalisés, même si elle a par ailleurs une expérience suffisante en matière d'ERD.

124. Les dispositions de la section II.H.e concernant les évaluations supplémentaires de l'ERD ne s'appliquent pas dans le cadre des évaluations de Phase 1.

### Évaluation de Phase 2

125. En général, une évaluation de Phase 2 est programmée à la première des dates suivantes : (i) l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date de lancement de l'évaluation de Phase 1, ou (ii) l'acquisition de l'expérience en matière d'ERD dans le sens indiqué à la note de bas de page 22 ci-dessus, sous réserve d'une indication contraire du Comité de pilotage. Les progrès réalisés depuis l'adoption du rapport de Phase 1 sont évalués lors de l'examen de Phase 2.

126. À titre d'exception à la règle générale énoncée au paragraphe 125, le Comité de pilotage évalue, sur la base de l'analyse du GEP des rapports de suivi soumis par les juridictions concernées, s'il existe des motifs suffisants pour permettre une accélération de l'évaluation de Phase 2 d'une juridiction, ou si un report de l'examen de Phase 2 est nécessaire afin de prendre en compte l'expérience la plus, postérieure à ce qui constituerait autrement la période d'évaluation. Les principaux facteurs déterminants pour une accélération sont de savoir si les carences du cadre juridique de la juridiction ont été résolues depuis la publication de l'évaluation de Phase 1 ou si le cadre juridique de la juridiction s'est détérioré (voir le paragraphe 97).

127. Concernant les juridictions pour lesquelles l'évaluation de Phase 1 a déterminé qu'elles n'ont « pas mis en place » des éléments essentiels pour permettre un échange de renseignements efficace dans la pratique, une évaluation de Phase 2 sera programmée, en application de la règle générale de programmation énoncée au paragraphe 125 *mutatis mutandis*, une fois que des progrès significatifs auront été rapportés dans le contexte des rapports de suivi ou autrement. Lorsque cela n'est pas possible parce qu'une juridiction réalise des progrès significatifs plus de quatre ans après le lancement de son évaluation de Phase 1, le Comité de pilotage recommande au Forum mondial une date pour le lancement de l'évaluation de Phase 2.

128. Dans la mesure du possible, la composition de l'équipe d'évaluation chargée de l'évaluation de Phase 2 est la même que celle de l'évaluation de Phase 1. Toutes les autres dispositions de la section II (Évaluations par les pairs) s'appliquent à l'évaluation de Phase 2, sauf si elles sont incompatibles avec ce qui est spécifié dans la présente section.

## VI. Dispositions spéciales applicables aux évaluations par les pairs pendant la pandémie de COVID-19

129. La pandémie de COVID-19 et les mesures associées de confinement adoptées par les juridictions à travers le monde ont affecté le travail d'évaluation ERD par les pairs du Forum mondial. En particulier, les contraintes relatives aux déplacements internationaux et aux rassemblements limitent considérablement la possibilité d'effectuer des visites sur place conformément à la section II.B. Cela a conduit, comme première réponse en mai 2020, à la révision du Calendrier 2016 des évaluations avec un report de six mois de toute nouvelle évaluation. Par la suite, avec la révision 2020 de la Méthodologie, la présente section a été ajoutée à la Méthodologie 2016, prévoyant des dispositions spéciales temporaires à appliquer aux évaluations par les pairs tant que la pandémie persiste. Les dispositions de la section II restent applicables à moins qu'elles ne soient incompatibles avec ce qui est spécifié dans la présente section.

130. Les dispositions particulières de la présente section sont applicables à compter de la date d'adoption de la Révision 2020 de la Méthodologie, pour les évaluations en cours à cette date et pour ceux qui doivent être lancés.

131. Avant la date de lancement de l'évaluation (et avant d'envoyer le questionnaire de contributions des pairs à tous les membres du Forum mondial), le Secrétariat consultera la juridiction évaluée pour vérifier que les conditions nécessaires au lancement d'une évaluation en bonne et due forme. Il s'agira notamment de s'assurer que les mesures visant à contrer la propagation de la pandémie de COVID-19 ne limitent la fonctionnalité de l'autorité compétente de la juridiction évaluée et des agences et entités impliquées dans l'évaluation de telle manière que sa capacité à répondre pleinement et intégralement au questionnaire est remise en cause. Si ces conditions ne sont pas remplies, la juridiction évaluée doit fournir, dans les trois semaines, une description motivée des faits et des circonstances qui empêcheraient une évaluation fiable. Sur la base de cette description, le Groupe de pilotage évaluera dans un délai de deux semaines l'opportunité d'un report de l'évaluation et de la modification correspondante du Calendrier des évaluations.

132. S'il n'y a pas lieu de reporter l'évaluation, cette dernière sera lancée par le Secrétariat<sup>14</sup> :

133. Dès réception des réponses de la juridiction évaluée au questionnaire,

i. s'il est possible de fixer les dates de la visite sur place (quand la juridiction évaluée est en mesure de l'accueillir et l'équipe d'évaluation peut assister à la visite), l'évaluation se poursuivra selon la procédure ordinaire établie à la section II. Les dispositions spéciales de cette section ne seront à nouveau appliquées qu'en cas d'événements nouveaux ;

<sup>14</sup> Lors des consultations du Secrétariat avec la juridiction évaluée et l'équipe d'évaluation, les dates de réalisation de l'examen indiquées au paragraphe 18, notamment en ce qui concerne la visite sur place, seront considérées par toutes les parties impliquées comme indicatives, dans la mesure où des dates précises ne seraient pas compatibles avec les causes qui ont nécessité l'adoption des dispositions spéciales de la présente section.

ii. si, au contraire, les dates de la visite sur place ne peuvent être fixées en raison des contraintes liées au COVID-19<sup>15</sup>, l'évaluation continuera à distance sur une période de deux mois, avec des questions complémentaires et la mise en place de réunions virtuelles entre l'équipe d'évaluation et la juridiction évaluée, si possible et si nécessaire, couvrant tous les aspects de l'évaluation (la Phase 1 et la Phase 2).

134. À la fin de la période de deux mois, fixée au paragraphe 132.ii, une nouvelle évaluation de la possibilité de fixer la date de la visite sur place sera effectuée. Si les conditions permettent une visite sur place, cette visite sera organisée. Les travaux préparatoires à distance permettront une progression plus rapide de l'évaluation. L'évaluation se poursuivra selon la procédure ordinaire établie dans la section II et, au cas où la visite sur place doit être annulée en raison d'événements nouveaux liés au COVID-19, l'évaluation se poursuivra conformément aux procédures spéciales de cette section, en appliquant les dispositions prévues dans les paragraphes suivants.

135. Si, à la fin de la période de deux mois fixée au paragraphe 132.ii, il n'est pas possible de fixer une date pour la visite sur place, mais que l'équipe d'évaluation considère que les travaux préparatoires de l'évaluation effectués à distance avec la juridiction évaluée sont suffisants, du point de vue des résultats de son analyse, pour déterminer qu'une visite sur place ne serait pas (ou ne serait plus) utile, et lorsque la juridiction évaluée est d'accord, l'équipe d'évaluation pourra présenter son point de vue par écrit aux membres du GEP, conformément à ce qui est établi au paragraphe 38. En conséquence, s'il n'y a pas d'objection dans un délai d'une semaine, la dispense de visite sur place sera accordée et l'évaluation se poursuivra selon la procédure ordinaire établie à la section II.

136. Si, à la fin de la période de deux mois établie au paragraphe 132.ii, il n'est pas possible de fixer une date pour la visite sur place, et que les conditions d'une dispense de visite ne sont pas réunies, la poursuite de l'évaluation se déroulera en deux étapes (comme lors du premier cycle d'évaluation, voir le paragraphe 3). L'équipe d'évaluation préparera un projet de rapport de « Phase 1 » pour le GEP, évaluant le cadre juridique de la transparence et de l'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales concernant chaque élément essentiel des Termes de référence 2016, à l'exception de l'élément C.5 (Rapidité des réponses et qualité des demandes et des réponses). Le projet de rapport de Phase 1 comprendra des conclusions sur le cadre juridique, conformément à la Note de 2016 sur les critères d'évaluation<sup>16</sup>. Le projet de rapport de Phase 1 pour le GEP suivra, *mutatis mutandis*, les procédures de la section II.D. Le temps alloué au Secrétariat pour préparer le projet de rapport (paragraphe 48) est ramené à deux ou trois semaines. Après la diffusion du projet de rapport au GEP, l'évaluation se poursuivra selon la procédure ordinaire établie à partir de la section II.E.

137. Pour les évaluations qui sont menés en deux étapes, après l'évaluation et l'adoption du rapport de Phase 1 par le Forum mondial, une évaluation de « Phase 2 » sera planifiée dans le Calendrier des évaluations, afin d'évaluer l'application de la norme dans la pratique ainsi que toute modification du cadre juridique survenue après la date butoir du rapport de Phase 1. Dans la mesure du possible, la composition de l'équipe d'évaluation menant l'évaluation de Phase 2 sera la même que lors de l'évaluation de Phase 1. La période évaluée en Phase 2 sera déterminée conformément aux règles établies au paragraphe 21.

<sup>15</sup> La visite sur place doit être reportée si elle peut compromettre la santé et la sécurité des autorités nationales, des évaluateurs ou du personnel du Secrétariat.

<sup>16</sup> Indépendamment du projet de rapport de la Phase 1, l'équipe d'évaluation considérera également la communication à la juridiction évaluée de ses premiers commentaires sur l'évaluation de l'efficacité de l'ERD dans la pratique, tel qu'il en ressort des travaux préparatoires à distance de l'examen jusqu'alors, permettant ainsi à la juridiction évaluée de prendre toutes les mesures qu'elle jugerait nécessaires.

138. Après chaque réunion du GEP, le Secrétariat informera le Groupe de pilotage du type de projets de rapports approuvés (rapports complets et rapports de Phase 1) et fournira au Groupe de pilotage les suggestions du GEP sur la programmation des évaluations de Phase 2 requises.

139. Le Groupe de pilotage proposera des modifications au Calendrier 2016, pour adoption par le Forum mondial, concernant les évaluations dont le lancement a été reporté (paragraphe 119) et la Phase 2 des évaluations qui sont menées en deux étapes.

## Annexe 1. Résumé des principales responsabilités des participants à une évaluation

Cette annexe résume les principales responsabilités qui incombent aux participants aux évaluations et aux évaluations supplémentaires. À titre d'avant-propos sur les responsabilités mentionnées ci-après, il convient de noter que le processus d'évaluation par les pairs est soumis, en raison de sa nature, à une obligation stricte de confidentialité de la part de tous les participants, selon laquelle un élément du processus d'évaluation ne doit être divulgué que si cela a été expressément autorisé. Si les participants ont des doutes ou des incertitudes sur la confidentialité de l'un des aspects du processus, ils doivent demander conseil au Secrétariat.

### I. Responsabilités du Secrétariat

**A. Calendrier des évaluations :** Conformément au calendrier global adopté par le Forum mondial, le Secrétariat établit, en concertation avec les évaluateurs experts et la juridiction évaluée, un calendrier détaillant les étapes de chacune des évaluations.

**B. Équipe d'évaluation :** Le personnel du Secrétariat coordonne l'équipe d'évaluation.

**C. Questionnaire et questions complémentaires :** Le Secrétariat analyse l'évaluation la plus récente de la juridiction évaluée (le cas échéant), les contributions des membres du Forum et les documents complémentaires. Si nécessaire, il dresse une liste de questions en complément du ou des questionnaires standardisés. Des questions spécifiques peuvent porter sur des aspects étudiés lors d'une évaluation antérieure. Les questions complémentaires sont envoyées à la juridiction évaluée après consultation des évaluateurs experts.

**D. Visite sur place :** En concertation avec les évaluateurs experts et les juridictions évaluées, le Secrétariat prépare l'ordre du jour de la visite.

#### E. Préparation du rapport ERD et du rapport supplémentaire

1. Discussions préalables à la réunion du GEP : Le Secrétariat coordonne la rédaction d'un rapport ERD qui intègre les points de vue de l'équipe d'évaluation. Ce rapport est ensuite remis à la juridiction évaluée. Le Secrétariat, en concertation avec l'équipe d'évaluation, procède aux modifications adéquates en réponse aux commentaires et intègre les corrections soumises par la juridiction évaluée. Le rapport rend compte des commentaires de la juridiction évaluée et des mesures qu'elle envisage pour remédier aux faiblesses identifiées.
2. Réunions du GEP et du Forum mondial : Dans le cadre de l'équipe d'évaluation, le Secrétariat aura la possibilité d'intervenir ou de commenter tel ou tel point relatif au rapport.
3. Tâches postérieures à la réunion : Une fois le projet de rapport ERD approuvé par le GEP, le Secrétariat sera responsable de sa mise en forme et de sa transmission au Forum mondial. Une fois le rapport adopté par le Forum, le Secrétariat sera responsable de sa publication.

### II. Responsabilités des évaluateurs

**A. Généralités :** Chaque juridiction qui accepte de mettre un évaluateur expert à disposition, et chaque évaluateur expert qui accepte cette fonction, acceptent sans réserve toutes les obligations qui en découlent, notamment de formuler des commentaires en temps voulu, de participer aux visites sur place et d'assister à toutes les réunions (réunions préparatoires, du GEP et si nécessaire du Forum mondial). Les juridictions qui ne parviennent pas à assumer leurs obligations doivent en aviser immédiatement le

Secrétariat afin qu'il puisse choisir une autre juridiction évaluatrice. Si le Secrétariat ne trouve pas de remplaçant, il doit en informer le GEP qui décidera de la marche à suivre. Les évaluateurs experts sont tenus par une obligation de confidentialité et ne peuvent pas partager de documents relatifs à l'évaluation qu'ils effectuent avec des personnes extérieures à l'équipe d'évaluation.

**B. Nomination des évaluateurs experts :** Les étapes sont les suivantes :

4. Lorsqu'un membre du Forum mondial a indiqué qu'il était disposé à fournir des évaluateurs experts, il doit désigner un point de contact central et, si possible, dresser une liste des noms et qualifications des évaluateurs experts potentiels. Les évaluateurs experts doivent être des agents publics provenant des autorités publiques concernées. Les évaluateurs experts doivent également posséder une expérience pratique adéquate de l'échange de renseignements à des fins fiscales. Les évaluateurs experts potentiels recevront un manuel regroupant les documents pertinents.
5. Les membres du Forum mondial seront informés par le Secrétariat, le plus tôt possible, de la décision du président et des vice-présidents du GEP concernant les juridictions que leurs évaluateurs experts devront examiner, et des dates des évaluations.
6. Les membres du Forum mondial informeront le Secrétariat des raisons éventuelles pour lesquelles ils n'estiment pas judicieux de participer à l'évaluation d'un ou de plusieurs des juridictions sélectionnées.
7. La juridiction évaluée informera le Secrétariat des raisons éventuelles pour lesquelles elle ne considère pas judicieux qu'une juridiction en particulier fasse partie de l'équipe d'évaluation.
8. Les membres du Forum qui fournissent des évaluateurs experts proposent, par le biais de leur point de contact central, les différents évaluateurs experts susceptibles de mener l'évaluation, et fournissent leurs noms et qualifications au Secrétariat dans un délai de sept jours ouvrés à compter de la réception de la demande du Secrétariat.

**C. Composition de l'équipe d'évaluation :** L'équipe d'évaluation se compose en général de deux experts qui doivent être spécialisés dans les domaines sur lesquels porte l'évaluation de la juridiction, comme l'interprétation des conventions fiscales, des lois, règlements et pratiques y compris en ce qui concerne l'échange international de renseignements, les questions comptables et relatives à la transparence et l'accès aux renseignements. L'équipe d'évaluation potentielle peut se consulter afin de garantir que ses compétences couvrent bien les domaines en question. Les personnes assumant la fonction d'évaluateur expert ont le devoir d'être objectives dans leur jugement et de s'exprimer à titre personnel.

**D. Phase écrite :**

9. Les évaluateurs experts doivent coopérer avec le Secrétariat en vue d'élaborer une liste de questions complémentaires afin de compléter les réponses déjà fournies dans le questionnaire.
10. Les évaluateurs experts doivent cerner les problèmes posés par les réponses au questionnaire fournies par la juridiction évaluée et en informer le Secrétariat pour qu'il les soumette à des questions complémentaires ou qu'il les intègre au projet de rapport.
11. Les évaluateurs experts doivent coopérer avec le Secrétariat lors de la préparation du projet de rapport.

**E. Visite sur place :** Les évaluateurs experts participent à tous les aspects de la visite sur place, et apportent une contribution significative aux discussions au cours de la réunion sur place avec la juridiction évaluée, pendant les discussions préparatoires et de compte rendu avec le Secrétariat.

**F. Rapports ERD supplémentaires :** Si une demande de rapport supplémentaire formulée par une juridiction évaluée est approuvée, les évaluateurs experts participeront à la rédaction du rapport supplémentaire.

**G. Réunions du GEP et du Forum mondial :** Les évaluateurs experts doivent assister à la réunion du GEP afin de présenter le projet de rapport et d'en discuter.

### III. Responsabilités de la juridiction évaluée

**A. Point de contact central :** La juridiction évaluée désigne un point de contact central qui doit veiller à ce que toutes les communications avec le Secrétariat soient rapidement transmises aux personnes concernées dans la juridiction évaluée et au respect de la confidentialité des documents relatifs au processus d'évaluation au sein de la juridiction concernée.

**B. Questionnaire et documents explicatifs.** Conformément au calendrier établi par le Secrétariat, la juridiction évaluée soumet une réponse écrite au questionnaire et aux questions complémentaires, ainsi que les documents explicatifs et les résumés des cas pertinents.

12. Même s'il est préférable d'intégrer ces réponses dans une seule réponse écrite globale, cela ne doit pas conduire la juridiction évaluée à différer sa réponse. Par ailleurs, si la juridiction évaluée n'a pas finalisé ses réponses à toutes les questions dans les délais fixés par le calendrier, elle doit les soumettre dès qu'elles sont prêtes et compléter au besoin sa réponse.
13. La juridiction évaluée fournit les textes explicatifs, comme les lois, règlements et décisions de justice. Il est essentiel que tous les documents soient communiqués suffisamment tôt pour permettre aux évaluateurs experts et au Secrétariat d'en prendre connaissance. Les textes explicatifs doivent être rédigés en anglais ou en français, ainsi que dans la langue d'origine, à moins qu'il n'en soit convenu autrement avec le Secrétariat. Si les documents sont volumineux, la juridiction évaluée doit déterminer avec le Secrétariat ceux à traduire en priorité.
14. La juridiction évaluée répond également aux questions complémentaires éventuelles induites par ses réponses au questionnaire.

#### C. Visite sur place :

15. La juridiction évaluée donne accès aux responsables concernés, selon les exigences du programme et en concertation avec le Secrétariat et l'équipe d'évaluation. Les noms, titres et responsabilités de chaque participant sont communiqués au Secrétariat avant la visite sur place. La juridiction évaluée doit faire tout son possible pour que la liste des participants reflète les propositions de l'équipe d'évaluation.
16. La juridiction évaluée doit mettre un site à disposition pour la visite sur place.
17. Bien que la juridiction évaluée ne soit pas tenue de préparer les déplacements de l'équipe d'évaluation, elle peut envisager de négocier des chambres d'hôtel au taux préférentiel réservé aux agents publics dans un lieu adéquat compte tenu du site des réunions.
18. La langue (anglais ou français) dans laquelle est menée l'évaluation est convenue à l'avance. La juridiction évaluée peut être tenue de fournir les services d'interprétation et de traduction jugés nécessaires par l'équipe d'évaluation.

#### D. Projet de rapport ERD :

19. La juridiction évaluée doit réviser soigneusement le projet de rapport et soumettre les corrections ou précisions qu'elle juge adéquates, indexées aux paragraphes concernés du projet de rapport. Elle doit toutefois se garder de réécrire entièrement le projet de rapport.
20. Les commentaires doivent être soumis dans les délais fixés par le calendrier. Le GEP doit recevoir le projet de rapport suffisamment tôt avant la réunion, les commentaires soumis tardivement ne seront pas intégrés dans le projet de rapport remis au GEP mais seront distribués séparément.
21. Lorsqu'un projet de rapport est débattu oralement au cours d'une réunion du GEP, la juridiction évaluée peut exposer ses vues.

### E. Après l'évaluation

22. Avant le 30 juin de chaque année, la juridiction évaluée doit fournir un rapport écrit de suivi des mesures qu'elle a prises ou qu'elle envisage de prendre en vue de mettre en œuvre les recommandations selon les modalités fixées par les paragraphes 76 à 83 ci-dessus. En outre, si à une date donnée, un an après l'adoption de l'évaluation par le Forum mondial, la juridiction évaluée met en œuvre des changements susceptibles d'aboutir au relèvement d'une note au niveau « conforme » ou au relèvement de sa notation globale, elle peut soumettre une demande d'évaluation supplémentaire, comme indiqué aux paragraphes 86 à 90.

## IV. Responsabilités des membres du GEP et du Forum mondial

**A. Contributions à toutes les évaluations :** Les membres du Forum mondial sont invités à faire connaître les aspects qu'ils souhaitent voir traités et discutés pendant l'évaluation ou les aspects qui peuvent susciter des inquiétudes. Dans le cas d'une évaluation supplémentaire, cela inclut les informations relatives aux changements d'éléments essentiels que la juridiction requérante considère comme susceptibles de porter atteinte à la conformité ou aux changements susceptibles d'aboutir à une amélioration de la notation globale.

**B. Questionnaire pour les évaluations ERD et les rapports supplémentaires :** Les membres du Forum mondial qui échangent des renseignements avec la juridiction évaluée sont invités à remplir un questionnaire sur la qualité de cet échange, et à indiquer les aspects qu'ils souhaitent voir traités et discutés pendant l'évaluation. Les juridictions qui pratiquent un échange intensif de renseignements avec la juridiction évaluée sont tout particulièrement tenues de répondre au questionnaire dans les délais prescrits. Les membres du Forum mondial qui ont complété le questionnaire doivent être prêts à répondre à d'éventuelles questions complémentaires posées par l'équipe d'évaluation.

**C. Commentaires sur les projets de rapport :** Les membres du GEP et les membres du Forum mondial doivent s'assurer qu'un ou plusieurs experts qualifiés révisent les projets de rapports et, le cas échéant, formulent des commentaires sur les demandes d'approbation ou d'adoption selon la procédure écrite. Les membres du GEP et les membres du Forum mondial respectent la confidentialité de tous les documents relatifs au processus d'évaluation.

**D. Suivi des évaluations :** Les membres du GEP prennent des dispositions pour qu'un ou plusieurs experts qualifiés lisent les rapports de suivi préparés par la juridiction évaluée et formulent des commentaires ou posent des questions, le cas échéant.

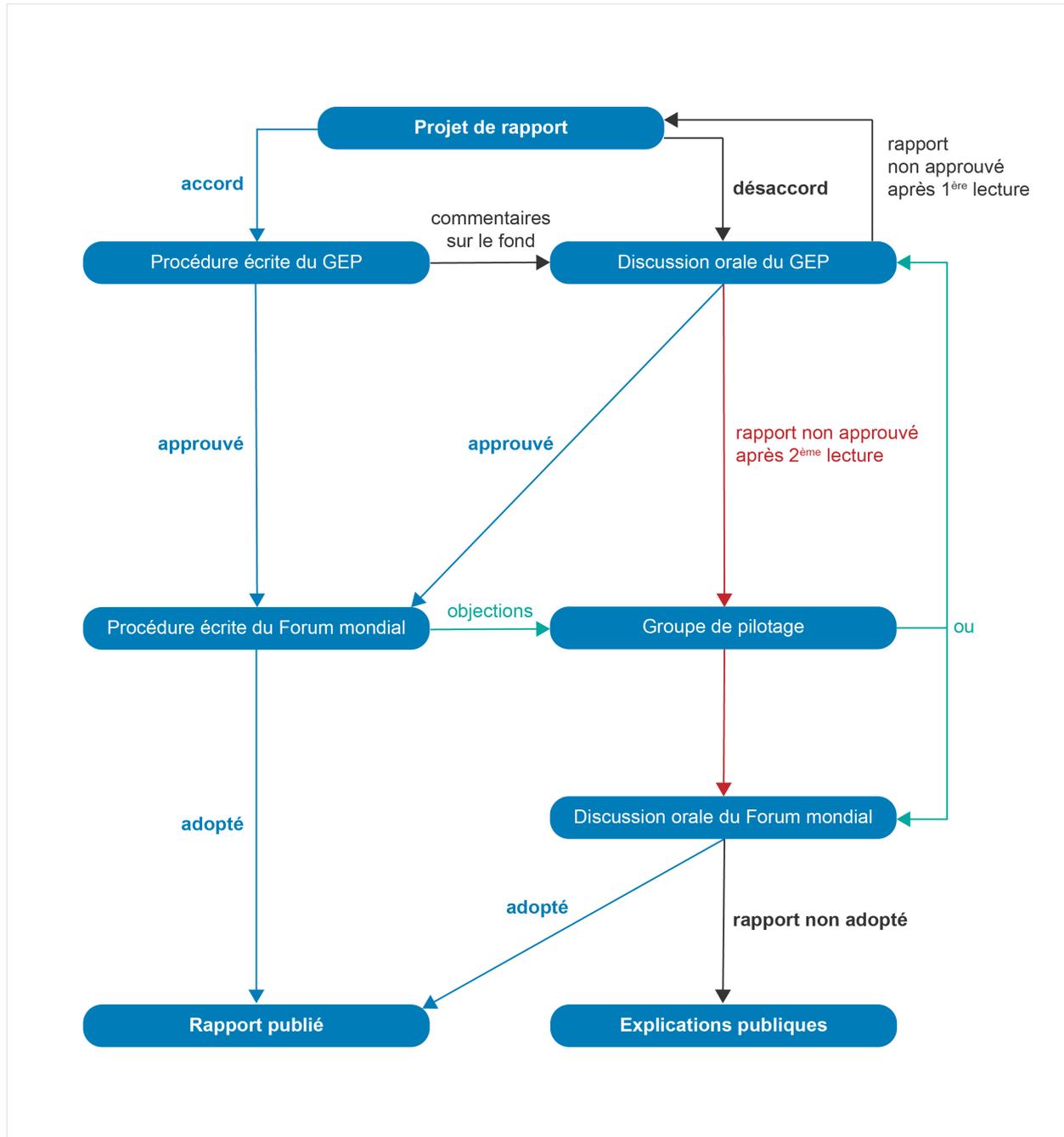
**E. Participation aux réunions du GEP :** Les membres du GEP veillent à ce qu'un ou plusieurs experts qualifiés assistent à chacune des réunions du GEP. Les absences doivent être signalées une semaine avant la réunion. Les membres du GEP qui ne se présentent pas à trois réunions successives seront automatiquement radiés du GEP, et le Forum mondial élira un nouveau membre.

## Annexe 2. Calendrier d'évaluation de l'ERD

1. Envoi du questionnaire de contributions des pairs aux membres du Forum mondial : délai de réponse de 3 semaines.
2. Envoi du questionnaire ERD à la juridiction évaluée : délai de réponse de 6 semaines.
3. Visite sur place : le plus tôt possible, normalement après réception du questionnaire ERD complété.
4. Projet de rapport préparé par le Secrétariat : transmis aux évaluateurs experts 4 à 6 semaines après la visite sur place.
5. Commentaires des évaluateurs : 2 semaines après le dépôt du projet de rapport.
6. Finalisation du projet de rapport et envoi à la juridiction évaluée : 1 semaine après les commentaires des évaluateurs.
7. Commentaires de la juridiction évaluée sur le projet de rapport : délai de réponse de 6 semaines.
8. Finalisation du projet de rapport : 2 semaines après les commentaires de la juridiction évaluée.
9. Envoi du projet de rapport au GEP : 7 semaines au moins avant la réunion du GEP au cours de laquelle le projet de rapport est discuté.
10. Commentaires des membres du GEP : délai de réponse de 4 semaines.
11. Révision du projet de rapport par l'équipe d'évaluation : 2 semaines après les commentaires des membres du GEP.
12. Envoi du projet de rapport et du tableau des commentaires au GEP : 7 jours au moins avant la réunion du GEP au cours de laquelle le projet de rapport est discuté.

**Remarque** : dans le cas où un deuxième tour de commentaires écrits est organisé avant la réunion du GEP, les délégués du GEP ont trois semaines pour répondre.

## Annexe 3. Schéma de la procédure d'adoption



## Annexe 4. Cadre de la participation des observateurs aux réunions du GEP

1. Sauf décision contraire du GEP, tous les observateurs sont autorisés à assister aux réunions du GEP dans leur intégralité.
2. Le projet d'ordre du jour d'une réunion du GEP est distribué à l'avance exclusivement aux membres du GEP. Au moment de distribuer le projet d'ordre du jour, le Secrétariat peut proposer que la discussion de certains aspects soit réservée aux membres du GEP et en fournir les raisons.
3. Dans un délai d'une semaine à compter de la date de communication du projet d'ordre du jour, les membres du GEP peuvent également proposer que certains aspects soient réservés aux membres du GEP et en fournir les raisons. Le Secrétariat diffusera ce projet aux membres du GEP.
4. Si le Secrétariat ou un membre du GEP propose de réserver certains aspects aux membres du GEP, ces derniers disposeront d'une semaine pour prendre position sur cette proposition.
5. Les propositions visant à réserver certains aspects aux membres du GEP seront adoptées par consensus. En l'absence d'objection à la proposition dans un délai d'une semaine, celle-ci sera considérée comme adoptée par le GEP. Dans ce cas, les points de l'ordre du jour concernés seront assortis de la mention « réservé aux membres du GEP ».
6. Tous les documents sur les aspects non réservés seront mis à la disposition des observateurs.
7. Conditions de la participation des observateurs aux réunions du GEP :
  - a. Les observateurs qui assistent aux réunions du GEP ne participent pas aux prises de décisions du GEP. Ils ne peuvent pas participer aux discussions ni faire des commentaires sur les documents du GEP.
  - b. Les observateurs doivent respecter la confidentialité des débats et des documents du GEP.

## Annexe 5. Formulaire pour le rapport de suivi

[Nom de la juridiction]

Notation globale : [XX]

[JJ MM AAAA]

### 1. Mesures prises à l'égard des recommandations figurant dans le tableau des recommandations

Élément (Phase)	Notation	Critères sous-jacents	Recommandations	Mesures prises	État d'avancement	Date de finalisation
					<input type="checkbox"/> appliquée <input type="checkbox"/> en cours d'application <input type="checkbox"/> non appliquée	
					<input type="checkbox"/> appliquée <input type="checkbox"/> en cours d'application <input type="checkbox"/> non appliquée	

### 2. Mesures prises pour mettre en œuvre les recommandations dans le corps du texte du rapport

Les juridictions sont également invitées à signaler toute mesure prise concernant les recommandations dans le corps du texte, le cas échéant.

Élément (Phase)	Recommandations	Mesures prises	État d'avancement	Date des mesures complétées
			<input type="checkbox"/> appliquée <input type="checkbox"/> en cours d'application <input type="checkbox"/> non appliquée	

### 3. Résumé des mesures prises sur les recommandations et prochaines étapes

Toutes les recommandations ont-elles été appliquées ?	<input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non
Demande de rapport supplémentaire ou d'accélération de l'évaluation ERD	<input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non

#### 4. Faits nouveaux ayant une incidence sur l'échange de renseignements dans la juridiction

Description du changement	Impact sur l'échange de renseignements

#### 5. Réponses aux commentaires négatifs des pairs, avec une description de la manière dont les problèmes ou préoccupations soulevés par les pairs ont été résolus ou persistent

Contributions des pairs	Mesures prises et état du problème

Les réponses peuvent être accompagnées de tout détail complémentaire (par exemple, un tableau sur les délais de réponse aux demandes de renseignements, tel que celui fourni dans le cas des évaluations par les pairs lorsque les pairs font des commentaires sur ce point ou des copies de demandes / réponses anonymisées) si nécessaire.

**Rappel :** les réponses fournies dans ce rapport de suivi seront traitées comme confidentielles conformément à la Méthodologie. Veuillez cependant noter que les renseignements couverts par les dispositions de confidentialité d'un traité ou accord international d'ERD ne doivent pas être divulgués ici (par exemple, aucune information fournie ne doit identifier un contribuable spécifique).

# Note sur les critères d'évaluation

## Introduction

1. Les Termes de référence du Forum mondial, mis à jour lors du second cycle d'examens qui doit débuter en 2016 (les Termes de référence 2016), décrivent les exigences servant de points de repère précis aux juridictions pour la mise en œuvre de la norme internationale en matière d'échange de renseignements sur demande (ERD). Les dirigeants du G20 n'ont cessé d'encourager la mise en œuvre rapide de la norme d'ERD et ont adopté, en 2014, une nouvelle norme d'échange automatique de renseignements (EAR). La norme d'EAR sera évaluée selon ses Termes de référence, sa Méthodologie et son Calendrier d'examens propres.
2. Le mandat principal du Forum mondial consiste à évaluer les membres et les non-membres concernés dans le cadre d'examens par les pairs afin d'assurer la mise en œuvre rapide des normes dans le monde entier. Les procédures applicables aux évaluations de l'ERD sont présentées dans la Méthodologie 2016 des examens par les pairs et des examens des non-membres (la Méthodologie), telle que modifiée en décembre 2020<sup>5</sup>. Les critères d'évaluation de l'ERD énoncés dans cette note fournissent des informations générales de fond et de forme sur les résultats de ces évaluations.
3. Divers facteurs influent sur les choix effectués pour concevoir un système d'évaluation, depuis des considérations théoriques et de fond jusqu'à des aspects pratiques inhérents à tout projet de cette nature. La cohérence est essentielle pour garantir la transparence et la crédibilité de l'exercice d'examen par les pairs du Forum mondial et les informations précédentes publiées par le GEP et adoptées par le Forum mondial constituent une composante clé des résultats à venir. À terme, l'objectif est de créer un système qui se prête à une application équitable et efficiente et qui encourage les progrès vers un échange effectif de renseignements au sein d'un large éventail de juridictions ayant chacune des caractéristiques spécifiques.

## Contexte

4. Le processus d'examen du Forum Mondial a pour objet de promouvoir une mise en œuvre universelle, rapide et cohérente de la norme de transparence et d'échange de renseignements sur demande. Pour y parvenir, les administrations fiscales doivent coopérer à l'échelle internationale afin d'administrer et d'appliquer efficacement leur législation, quel que soit le lieu où les contribuables choisissent d'implanter leurs actifs ou d'exercer leurs activités.
5. Les progrès accomplis par la juridiction étudiée dans l'application de la norme d'ERD ou l'absence de tels progrès ont été mis en évidence dans le cadre du premier cycle d'examens par les pairs du Forum mondial entre 2010 et 2016. Les examens par les pairs du Forum mondial ont :
  - a. pris acte des progrès accomplis,
  - b. déterminé les zones de faiblesse et recommandé des mesures correctrices afin que les juridictions puissent améliorer leur cadre juridique ainsi que leurs pratiques d'échange de renseignements, et

---

<sup>5</sup> Le 11 décembre 2020, le Forum mondial a adopté une révision de la Méthodologie de 2016 afin d'améliorer le processus d'examen post-ERD (section II.H), de mettre à jour les règles concernant la diffusion du rapport au GEP pour commentaires (section II.E.a), et d'introduire des dispositions spéciales pour poursuivre le travail des évaluations par les pairs pendant la pandémie de COVID-19 (section VI).

c. identifié les juridictions qui ne mettent pas en œuvre la norme.

6. Les résultats du premier cycle d'examens par les pairs présentent une image claire de la situation de chaque juridiction examinée en termes de mise en œuvre dans la pratique.

7. Le second cycle d'examens par les pairs poursuit cette tâche par une réévaluation de tous les membres du Forum mondial et des pays non-membres qui sont concernés par les travaux du Forum mondial afin d'évaluer les progrès accomplis dans l'application de la norme d'ERD, notamment pour l'échange de renseignements dans la pratique. En outre, ce second cycle d'examens par les pairs évaluera comment les juridictions ont mis en œuvre les changements de la norme d'ERD intégrés aux Termes de référence 2016.

## I. Structure du système d'évaluation

8. Lors du premier cycle d'examens, les juridictions ont été soumises à deux phases distinctes d'examens par les pairs : la Phase 1 qui portait sur le cadre juridique d'une juridiction et la Phase 2 qui abordait la mise en œuvre de la norme d'ERD d'une juridiction dans la pratique. Les examens par les pairs ont été généralement conduits sur une durée de 1 à 3 ans. Certaines juridictions qui avaient des antécédents précis d'ERD ont été soumises à des examens combinés au cours desquels les composantes de la Phase 1 et de la Phase 2 étaient évaluées simultanément. D'autres juridictions ont été bloquées dans leur progression vers la Phase 2 de l'examen par les pairs parce qu'elles n'avaient pas mis en place les éléments indispensables pour garantir l'efficacité des échanges de renseignements dans la pratique. Dans ce cas, la notation globale « non conforme » leur était attribuée dans le cadre d'une procédure spéciale.

9. Dans le cadre du second cycle d'examens par les pairs, il subsistera une évaluation distincte du cadre juridique de la juridiction d'une part, et de l'efficacité de l'application de ses examens de l'ERD dans la pratique d'autre part. Toutes les juridictions resteront cependant soumises à un examen unique combiné des deux aspects comme base de référence, car la quasi-totalité des membres aura déjà été examinée lors du premier cycle. Courant 2020-2021, cette approche a été modifiée pour s'adapter à la pandémie de COVID-19 et pour tenir compte du nombre croissant de nouveaux membres ayant une expérience limitée en matière d'ERD. Les évaluations resteront des évaluations combinées, à moins que l'une des deux circonstances suivantes ne s'applique : (i) l'évaluation est soumise aux dispositions spéciales énoncées à la section VI de la Méthodologie de 2016, applicables pendant la pandémie de COVID-19 ; ou (ii) l'évaluation concerne une juridiction qui a reçu et traité peu ou pas de demandes d'ERD au sens énoncé à la section V de la Méthodologie de 2016, et une évaluation par phases est entreprise conformément aux dispositions de cette section.

10. À terme, toutes les évaluations et notations doivent être adoptées par le Forum mondial. Il incombera cependant au GEP de veiller à ce que les résultats des examens soient cohérents et équitables et à ce que le système de notation soit correctement appliqué. À ce titre, le GEP doit jouer un rôle actif pour faire en sorte que les cas similaires soient traités de la même manière et que les évaluations des systèmes mis en place pour l'échange de renseignements par les diverses juridictions tiennent dûment compte de leurs différences réelles d'efficacité. Bien évidemment, les équipes d'évaluation joueront un rôle décisif à cet égard, car elles seront chargées de rédiger le projet de rapport soumis à l'approbation du GEP.

### ***Évaluation du cadre juridique d'une juridiction***

11. L'objectif de l'évaluation du cadre juridique d'une juridiction consiste à déterminer si une juridiction a mis en place le cadre juridique nécessaire pour mettre en œuvre chacun des éléments essentiels des Termes de référence 2016. Les évaluations du cadre juridique conduiront à l'une des conclusions

suivantes pour chacun des éléments essentiels, à l'exception de l'élément C.5 (rapidité et qualité des demandes et réponses) :

---

#### Conclusions – Cadre juridique

---

L'élément est en place (en place)

---

L'élément est en place, mais certains aspects de sa mise en œuvre juridique nécessitent une amélioration (nécessite une amélioration)

---

L'élément n'est pas en place (pas en place)

---

12. Il n'est pas possible de déterminer si l'élément C.5 est en place en termes de cadre juridique d'une juridiction dans la mesure où il concerne des questions de pratique qui relèvent de l'évaluation de l'ERD dans la pratique.

13. Une conclusion « en place » est appropriée lorsqu'il n'y a pas de lacune importante dans le cadre juridique de la juridiction. Une lacune importante est une lacune qui empêche la mise en œuvre d'un aspect primordial d'un élément. L'existence d'un problème mineur a un impact limité sur la capacité d'une juridiction à mettre en œuvre la norme car un élément donné peut donner lieu à une recommandation d'amélioration sans conclure que la mise en œuvre de l'élément « nécessite une amélioration ». (Voir la section Recommandations et présentation des notations et conclusions pour savoir si les recommandations relatives aux lacunes mineures doivent être mentionnées « dans l'encadré » ou uniquement « dans le corps du texte »).

14. Un cadre juridique « nécessite une amélioration » lorsque la lacune identifiée concerne un aspect important de la mise en œuvre de l'élément concerné. L'équipe d'évaluation et le GEP doivent examiner avec soin l'importance de la lacune identifiée lorsqu'elle est limitée ou fortement circonscrite de telle sorte qu'une conclusion « en place » puisse être néanmoins adaptée. Inversement, une conclusion « en place » n'est pas appropriée si la portée du problème dépasse un ou même plusieurs aspects de la mise en œuvre de l'élément.

15. Une conclusion « pas en place » s'impose dans les circonstances où l'anomalie identifiée est si fondamentale pour l'application de la norme qu'elle peut totalement empêcher l'échange d'informations. Cela se produit, par exemple, en cas d'impossibilité d'accès aux informations bancaires ou lorsqu'une juridiction n'a pas mis en place un accord avec la juridiction concernée pour l'échange d'informations en matière fiscale.

16. Lorsqu'une juridiction fait l'objet d'une évaluation de Phase 1 distinct, elle est normalement admissible à une évaluation de Phase 2 une fois que son évaluation de Phase 1 est terminée, même si certains aspects des éléments sont identifiés comme nécessitant une certaine amélioration. Les juridictions devraient normalement avoir renforcé leurs cadres juridiques, le cas échéant, conformément aux recommandations de la Phase 1. Dans ce cas, ces améliorations seront évaluées dans le cadre de l'évaluation de Phase 2. En l'absence d'améliorations, cela aura également une incidence sur le résultat de la Phase 2.

17. Si la juridiction n'a pas mis en place les éléments essentiels pour permettre un échange de renseignements efficace dans son cas particulier, elle ne passera pas à l'examen de Phase 2 avant d'avoir satisfait aux recommandations visant à améliorer le cadre juridique. Les équipes d'évaluation et le GEP doivent considérer l'importance relative des différents éléments essentiels en gardant à l'esprit que, lors du premier cycle d'évaluations, la combinaison d'au moins deux éléments A.1/A.2/B.1/C.1/C.2 « pas en place » a généralement empêché les juridictions de passer à la Phase 2. Si le GEP conclut que le cadre juridique de la juridiction ne permet pas un échange de renseignements efficace sur la base du ou des rapports de suivi ultérieurs de la juridiction au GEP, la juridiction peut ne pas passer à l'examen de Phase 2 et sera attribué une notation globale de « non conforme » après une période de deux ans (voir paragraphe 37).

## Évaluation de l'efficacité de l'ERD dans la pratique

18. La finalité de l'évaluation ERD dans la pratique consiste à déterminer si les règles établies par le cadre juridique d'une juridiction fonctionnent dans les demandes effectives d'échanges de renseignements en matière fiscale ou bien présentent des bases de bon fonctionnement suffisantes dans l'éventualité où la juridiction recevrait finalement des demandes d'ER.

19. Chacun des éléments essentiels sera noté en fonction de l'adéquation du cadre juridique en place et de son application dans la pratique mais l'objectif ultime de l'exercice est d'évaluer l'efficacité pratique globale du système déployé par une juridiction pour échanger des renseignements.

20. La décision de la mesure selon laquelle une juridiction respecte la norme d'échange ERD et, par conséquent, de la notation qui doit lui être attribuée est l'une des tâches les plus importantes et les plus difficiles des équipes d'évaluation et du GEP. Cette tâche doit être abordée avec un soin et une attention extrêmes en raison de l'importance et des conséquences des décisions prises, tant pour la juridiction évaluée que parce qu'elle constitue des précédents pouvant être utilisés dans chaque cas. Pour attribuer les notations, les équipes d'évaluation et le GEP doivent examiner chaque cas individuel sur le fond et à la lumière des circonstances et faits particuliers établis pendant l'examen. Il ne faut pas non plus oublier que la transparence a un caractère dynamique et que des problèmes qui n'ont pas fait l'objet d'une attention particulière dans le passé peuvent susciter plus d'inquiétudes à l'avenir.

### Notation des différents éléments

21. L'évaluation de l'efficacité dans la pratique s'appuie sur un système à quatre niveaux :

Notation	Efficacité d'un ERD dans la pratique
<b>Conforme (C)</b>	<b>L'élément essentiel est pleinement mis en œuvre dans la pratique</b> Aucune lacune importante n'a été identifiée et la juridiction applique l'ERD avec efficacité dans la pratique.
<b>Conforme pour l'essentiel (CE)</b>	<b>L'élément essentiel est mis en œuvre dans une large mesure</b> Il a été identifié au moins une lacune importante qui a eu ou qui est susceptible d'avoir un impact limité sur l'application de l'ERD dans la pratique ou l'expérience de la mise en œuvre de cet élément dans la pratique n'est pas suffisante pour appuyer la conclusion selon laquelle l'ERD est efficace dans la pratique.
<b>Partiellement conforme (PC)</b>	<b>L'élément essentiel n'est que partiellement mis en œuvre</b> Il a été identifié au moins une lacune importante qui a eu, ou qui est susceptible d'avoir, un impact significatif sur l'application de l'ERD dans la pratique.
<b>Non conforme (NC)</b>	<b>L'élément essentiel n'est pas mis en œuvre</b> Il a été identifié au moins une lacune importante qui a eu, ou qui est susceptible d'avoir, un impact fondamental sur l'application de l'ERD dans la pratique.

22. Pendant le premier cycle d'examens, certains principes généraux ont été établis pour l'attribution des notations aux différents éléments et ils doivent encore être observés :

- a. La notation doit tenir compte à la fois du cadre juridique (*c'est-à-dire* de la conclusion sur l'élément) et de l'efficacité de l'ERD dans la pratique.
- b. Si aucune recommandation relative à l'application de l'ERD dans la pratique n'est mentionnée dans l'encadré, une conclusion « en place » est généralement déterminante et se traduit par la notation « conforme » d'un élément en particulier.
- c. Si une conclusion « en place » est accompagnée par des recommandations dans l'encadré relatives à l'ERD dans la pratique, la notation dépendra de la gravité des recommandations.
- d. En l'absence de recommandation de Phase 2 dans l'encadré, un élément qui a reçu la conclusion « pas en place » sera généralement noté comme « non conforme » ; une notation

« partiellement conforme » ne serait justifiée que s'il est démontré de manière concluante qu'un échange effectif de renseignements avait lieu malgré les problèmes particuliers identifiés en matière de cadre juridique.

e. Un élément pour lequel la conclusion est « nécessite une amélioration » ne devrait pas donner lieu à une notation non conforme si l'encadré ne mentionne pas de lacunes majeures en termes d'application pratique.

f. Lors de l'attribution des notations (notamment relatives à l'élément C.5), une attention particulière doit être accordée à la nature, la complexité et l'étendue des demandes de renseignements effectuées ou reçues par la juridiction.

23. Les rapports actuels couvrent une grande diversité de cas et si l'exercice ne doit aucunement revêtir un caractère systématique ou automatique, la cohérence est un paramètre décisif pour le système de notation et la crédibilité du Forum mondial de manière générale. Pour arrêter leurs conclusions, les équipes d'évaluation et le GEP doivent également s'appuyer sur les informations des rapports publiés précédemment lorsqu'il est nécessaire d'effectuer des comparaisons pertinentes. Les informations précédentes peuvent concerner des faits particuliers observés dans plusieurs juridictions ou des anomalies similaires dans leur cadre juridique. En cas de similitudes de ce type, il incombe notamment à l'équipe d'évaluation et au GEP d'examiner les informations précédentes appropriées lors de la détermination de la notation et de définir si elles doivent être appliquées ou si d'autres considérations du cas d'espèce doivent mener à une conclusion différente.

24. Une notation « conforme » indique que l'élément est pleinement mis en œuvre en ce qui concerne le cadre juridique de la juridiction et son application dans la pratique. La perfection n'est pas exigée mais aucune lacune importante ne doit être identifiée. Des lacunes minimales qui n'affectent pas l'essentiel du contenu de l'élément n'excluent donc pas une notation conforme. Il convient cependant d'accorder une attention particulière à l'effet cumulatif de plusieurs anomalies.

25. Dans ce contexte, une anomalie importante est définie comme une anomalie qui concerne directement les principaux aspects de la mise en œuvre d'un élément en particulier, notamment le défaut d'obligation de conserver les renseignements sur la propriété d'un type de société en particulier ou l'incapacité à obtenir certains types d'informations. Dans certains cas, ce défaut peut être compensé par le fait qu'il ne concerne qu'un sous-ensemble restreint de sociétés, qu'il ne s'applique qu'à l'obtention d'informations dans des circonstances très précises et limitées et que les faits et la pratique démontrent que la lacune ne compromet pas, ou n'est pas susceptible de compromettre l'échange effectif de renseignements.

26. Une notation « conforme pour l'essentiel » indique qu'il existe une lacune importante mais que la portée et l'impact du problème sont ou sont susceptibles d'être limités dans la pratique. Dans ce contexte, la mesure de la probabilité qu'une lacune ait un impact sur l'ERD dans la pratique s'apprécie en fonction de critères purement spéculatifs mais de préférence sur la base des faits du cas d'espèce et de la portée du problème. Comme indiqué ci-dessus, si la conclusion d'un élément est « nécessite une amélioration », les lacunes identifiées doivent être considérées comme importantes et la notation la plus élevée attribuée doit être « conforme pour l'essentiel ». C'est le cas y compris lorsqu'aucune lacune n'a été identifiée dans la pratique. Si l'élément est « en place » alors qu'une lacune majeure est identifiée dans la pratique, elle n'aura qu'un impact limité sur l'ERD effectif si la notation est « conforme pour l'essentiel ».

27. Une notation « conforme pour l'essentiel » est également appropriée lorsque la mise en œuvre de l'élément dans la pratique ne peut pas être évaluée en raison de l'absence de preuves sur lesquelles fonder une conclusion. Cela concerne particulièrement l'élément C.5, qui évalue uniquement les aspects pratiques des échanges ERD effectifs. Autrement dit, même en l'absence d'identification d'une anomalie concrète, il n'existe pas d'expérience de la mise en œuvre de l'élément ou des aspects principaux de cet élément, qui est nécessaire pour avoir la certitude que l'élément est conforme. Néanmoins, si l'absence

d'expérience concerne uniquement une part minimale de la mise en œuvre d'un élément particulier, la notation « conforme » peut être encore appropriée.

28. Il est difficile de déterminer quelle doit être l'ampleur d'une lacune pour justifier une notation « conforme pour l'essentiel » plutôt que « partiellement conforme ». Lorsqu'une lacune importante concerne une grande partie ou la totalité des aspects principaux de l'élément ou bien lorsqu'une lacune importante a eu un impact significatif sur l'ERD dans la pratique, l'élément ne doit pas être considéré comme « conforme pour l'essentiel ».

29. Une notation « partiellement conforme » indique qu'il a été identifié au moins une lacune importante qui est susceptible d'avoir ou qui a eu un impact significatif sur l'ERD dans la pratique. Cela nécessite un examen de la nature de la lacune (soit du cadre juridique, soit de la pratique) et de son impact réel ou potentiel sur l'ERD. Une lacune peut être considérée comme susceptible d'avoir un impact significatif sur l'ERD dans la pratique lorsqu'elle affecte les aspects essentiels d'un élément. Lors du premier cycle d'examens, des notations « partiellement conformes » ont été attribuées, par exemple, dans le cadre de l'élément B.2 lorsque la législation de la juridiction ne prévoyait pas d'exception à la notification, y compris si aucune lacune n'avait été relevée dans la pratique. Ce résultat s'explique par le fait que l'aspect principal de la mise en œuvre de l'élément B.2 consiste à garantir l'existence d'une telle exception. Il est donc impossible de conclure que cet élément est « conforme pour l'essentiel » malgré l'absence de cette exception. L'impact d'une lacune sur l'ERD dans la pratique peut être considéré comme significatif lorsqu'il affecte un grand nombre de cas ou lorsqu'il a des conséquences sur un aspect essentiel de la mise en œuvre d'un élément.

30. Une notation « non conforme » est réservée aux cas dans lesquels il a été identifié au moins une lacune importante qui a ou est susceptible d'avoir un impact fondamental sur l'ERD dans la pratique. L'impact sur l'ERD dans la pratique est considéré comme fondamental lorsqu'il concerne la plupart ou la totalité des aspects essentiels de l'élément (par exemple, l'incapacité à accéder aux informations bancaires à des fins d'ERD). En général, si un élément n'est pas en place en termes de cadre juridique, la mise en œuvre de cet élément dans la pratique est fortement compromise. Comme indiqué ci-dessus, une notation « partiellement conforme » ne serait justifiée dans ce cas que s'il existe une preuve incontestable qu'un échange effectif de renseignements avait lieu malgré la lacune grave identifiée en matière de cadre juridique.

### *Notation globale*

31. L'attribution d'une notation globale permet à la fois la reconnaissance des progrès enregistrés par les juridictions dans l'application de règles du jeu équitables et l'identification des juridictions qui ne sont pas en phase avec le consensus international. Les considérations générales mentionnées ci-dessus s'appliquent également à la notation globale. Par ailleurs, il convient d'admettre que la notation globale ne pas les progrès et réussites enregistrés par les juridictions dans la mise en œuvre de la norme ERD relative aux divers éléments.

32. Un système identique, à quatre niveaux, a été adopté pour la notation globale. Il doit être fondé sur la prise en compte globale de la conformité de la juridiction aux différents éléments essentiels, de la même manière que pour les notations individuelles. L'équipe d'évaluation et le GEP doivent tenir compte, en particulier, des recommandations spécifiques formulées et des facteurs qui mettent en évidence les lacunes spécifiques identifiées ainsi que leur impact sur l'efficacité pratique globale du système déployé par une juridiction pour échanger des renseignements.

33. Certaines orientations générales ont été développées au cours de l'attribution des notations du premier cycle d'examens :

- a. Si les notations des différents éléments sont toutes « conformes », la notation globale devrait être « conforme ».

- b. Si un ou plusieurs éléments sont jugés non conformes, il faut s'attendre à ce que la notation globale soit « non conforme ».
  - c. Si deux éléments ou plus sont jugés « conformes pour l'essentiel », la notation globale ne sera généralement pas supérieure à « conforme pour l'essentiel ».
  - d. Si trois éléments ou plus sont jugés « partiellement conformes », la notation globale ne sera généralement pas supérieure à « partiellement conforme ».
34. Les équipes d'évaluation et le GEP doivent également tenir compte de l'importance relative des divers éléments essentiels.
35. Ces principes reflètent l'approche adoptée lors du premier cycle d'examens dans le cadre des termes de référence 2010. Il peut s'agir d'un cadre utile pour l'attribution des notations au cours du second cycle d'examens. Il convient cependant de noter que ces orientations n'ont jamais été considérées comme des règles inflexibles et que des résultats différents peuvent être appropriés dans certains cas précis.
36. L'approche générale d'attribution des notations qui a été développée au cours du premier cycle d'examens constitue une base précieuse. Toutefois, la notation globale doit reposer sur un examen d'ensemble du respect des éléments essentiels par une juridiction, l'approche suivie ne pouvant pas être strictement mécanique. Elle nécessitera du discernement et tiendra compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce et des informations précédentes pertinentes et, plus largement, de l'impact des lacunes identifiées. S'il est important pour les équipes d'évaluation et le GEP d'être flexibles, il est également important pour la crédibilité du Forum mondial que cette flexibilité ne se traduise pas par des situations dans lesquelles des juridictions situées au même niveau sont traitées différemment. Le GEP doit veiller, lors du second cycle d'examens, à évaluer en interne la cohérence de ses décisions.
37. Dans le cas où une évaluation par phases est entreprise au cours du second cycle d'évaluations, la juridiction peut ne pas passer à l'évaluation de Phase 2 parce qu'elle n'a pas mis en place les éléments essentiels pour permettre un échange de renseignements efficace dans son cas particulier (au cours du premier cycle d'évaluations, le fait d'avoir une combinaison d'au moins deux éléments A.1/A.2/B.1/C.1/C.2 « pas en place » a généralement empêché les juridictions de passer à la Phase 2). Tout progrès devrait être reflété dans le(s) rapport(s) annuel(s) de suivi de la juridiction concernée, à tout moment et au plus tard dans les deux ans suivant l'adoption du rapport de la Phase 1, afin de permettre la programmation de l'évaluation de Phase 2 et l'analyse des améliorations sur la base des progrès indiqués. L'absence des progrès significatifs empêchera la juridiction de passer à la Phase 2 et débouchera sur l'attribution d'une notation globale « non conforme », quelle que soit son expérience en matière d'ERD, car la base d'un échange efficace fait défaut.

### *Recommandations et présentation des notations et conclusions*

38. Si un examen a relevé des lacunes dans la mise en œuvre d'éléments essentiels, qu'elles concernent le cadre juridique d'une juridiction ou bien son application dans la pratique, des recommandations claires doivent être formulées pour pallier cette lacune. Chaque recommandation formulée doit être accompagnée d'une description générale du facteur qui sous-tend cette recommandation.
39. Les recommandations doivent être formulées dans un encadré aisément identifiable qui indique (i) l'évaluation de la mise en œuvre de l'élément en termes de cadre juridique et (ii) l'évaluation de la mise en œuvre pratique de l'ERD. L'encadré sur le cadre juridique contient les recommandations et les facteurs sous-jacents relatifs à l'adéquation du cadre juridique de la juridiction et la conclusion attribuée à l'élément (« en place », « nécessite une amélioration », « pas en place »). De même, l'encadré sur l'ERD dans la pratique contient les recommandations et les facteurs sous-jacents relatifs à la mise en œuvre pratique du cadre juridique de la juridiction ainsi que la notation attribuée à l'élément essentiel (« conforme », « conforme pour l'essentiel », « partiellement conforme » et « non conforme »).

40. Il est important que la recommandation soit claire et précise de manière à indiquer clairement la mesure que doit prendre la juridiction pour remédier à la lacune identifiée. Les recommandations doivent notamment être rédigées avec soin de manière à faire en sorte de ne pas préconiser de mesures allant au-delà des lacunes spécifiques identifiées. En outre, les recommandations ne doivent pas être trop contraignantes et admettre que le choix des modalités de mise en œuvre de la norme relève de la compétence propre de la juridiction.

41. Les recommandations et leurs facteurs sous-jacents doivent être mis en évidence et présentés distinctement dans le rapport.

42. Voici un exemple de la manière dont les conclusions, notations, recommandations et facteurs sous-jacents doivent être présentés :

#### **Cadre juridique : en place, mais nécessite des améliorations**

<b>Facteur sous-jacent / Manquements identifiés</b>	<b>Recommandations</b>
Exemple : Les informations concernant les fiducies et les partenariats ne doivent être conservées que dans certaines circonstances.	Exemple : [La juridiction] doit s'assurer que les informations relatives à tous les partenariats et fiducies pertinents doivent être conservées.

#### **Mise en œuvre pratique de la norme : Conforme pour l'essentiel**

<b>Facteur sous-jacent / Manquements identifiés</b>	<b>Recommandations</b>
Exemple : Le système de supervision et d'application des obligations de maintien des informations sur la propriété des sociétés à responsabilité limitée n'a été mis en place que récemment.	Exemple : [La juridiction] doit surveiller l'efficacité du système de supervision et d'application pour s'assurer qu'il est efficace.

43. L'équipe d'évaluation ou le GEP peuvent identifier des problèmes qu'ils n'ont pas eu et qui ne sont pas susceptibles, dans les circonstances actuelles, d'avoir un impact non négligeable sur l'ERD dans la pratique. Néanmoins, il peut y avoir lieu de se préoccuper d'une évolution des circonstances et du renforcement de la pertinence d'un problème. Dans ce cas, une recommandation peut être formulée. Mais cette recommandation ne doit pas figurer dans le même encadré qu'une recommandation plus importante. Ces recommandations doivent plutôt être mentionnées dans le corps du texte du rapport. Néanmoins, pour faire en sorte que le Forum mondial n'oublie pas ces recommandations « dans le corps du texte », elles doivent être énumérées dans une annexe au rapport sur l'ERD, afin de faciliter leur consultation.

## **II. Orientation sur la manière d'aborder certaines questions structurelles et horizontales**

44. Cette section fournit des orientations aux équipes d'évaluation et au GEP sur la manière d'appliquer le système d'évaluation aux examens individuels, à la lumière des problèmes qui se sont posés lors du premier cycle d'examens ou qui ont été identifiés dans le contexte de la révision des Termes de référence 2016 pour le second cycle d'examens. Certaines orientations sont de nature structurelle, notamment lorsqu'il s'agit de savoir s'il doit y avoir des règles de transition relatives à l'évaluation des nouveaux Termes de référence ou si les résultats des examens précédents doivent être réexaminés. D'autres identifient des domaines dans lesquels la recherche d'une cohérence horizontale dans l'évaluation des éléments essentiels nécessite une orientation particulière, notamment pour déterminer si certaines lacunes doivent être prises en compte plusieurs fois au titre de différents éléments ou si les recommandations de suivi peuvent être supprimées. La liste des problèmes identifiés ci-dessous n'est pas exhaustive et les orientations présentées peuvent être encore développées ou complétées lors de l'examen des rapports par le GEP pendant le second cycle d'examens.

### **Règles de transition relatives à l'évaluation des nouveaux termes de référence**

45. Les Termes de référence 2016 comprennent un certain nombre de modifications qui sont évaluées pour la première fois dans le second cycle d'examens. Le Forum mondial a convenu qu'elles s'appliqueraient, de manière générale, à toutes les juridictions de la même façon, sur une période de trois ans, indépendamment du fait que la période d'examen couvre des années antérieures aux changements des termes de référence. La seule exception concerne les changements des normes relatives aux demandes de groupe, lorsqu'une règle de transition spécifique est prévue (voir le paragraphe 25 de la Méthodologie 2016).

46. Deux problèmes se posent dans le cadre des modifications des Termes de référence 2016. Premièrement, pour certains examens intervenant au début du second cycle, il se peut qu'une juridiction n'ait pas mis en œuvre la norme pendant une partie de la période d'examen et que cela ait un impact sur l'examen de l'ERD dans la pratique. Si une telle lacune est pertinente et peut-être significative, l'impact qu'elle aura sur la notation de l'élément concerné dépendra des faits et circonstances. Les équipes d'évaluation et le GEP tiendront compte, en particulier, des facteurs suivants :

- a. Le cadre juridique a-t-il été adapté à la nouvelle exigence des termes de référence ?
- b. Des mesures ont-elles été prises pour faire en sorte que les modifications du cadre juridique soient mises en œuvre dans la pratique ?
- c. L'importance relative des lacunes dans la pratique.

47. Si une juridiction n'a pas été en mesure, dans un nombre proportionnellement limité de cas, de satisfaire aux exigences supplémentaires des Termes de référence 2016 pendant une période durant laquelle les Termes de référence 2010 s'appliquaient et si elle a modifié sa législation depuis afin de respecter ces changements et a pris des mesures pour garantir l'efficacité de ses pratiques, l'élément pourra encore être noté « conforme » en fonction des circonstances. Toutefois, si cela a eu un impact sur l'ERD dans la pratique et si des changements n'ont pas été mis en œuvre pour satisfaire à la norme d'ERD, cela sera généralement considéré comme significatif et aura un impact sur la notation de l'élément.

48. Un autre problème a trait à l'évaluation des lacunes relatives aux changements introduits dans les Termes de référence 2016 afin de faire en sorte que les évaluations des premiers examens du second cycle ne placent pas la barre trop haut ou trop bas. Lors du premier cycle d'examens, cette question a été réglée en retardant les notations pour les attribuer uniquement après l'achèvement d'un sous-ensemble représentatif d'examens. Mais l'évaluation des Termes de référence était un exercice entièrement nouveau sans informations précédentes à prendre en compte.

49. Dans le cadre du second cycle d'examens, ce problème est nettement plus limité (notamment, aux changements des termes de référence) et les équipes d'évaluation et le GEP peuvent compter sur l'expérience acquise lors du premier cycle d'examens. Il ne serait pas pratique d'attendre de disposer d'un sous-ensemble représentatif d'examens. Néanmoins, le Secrétariat mettra tout en œuvre pour que la première réunion du GEP au cours de laquelle les notations du second cycle d'examens sont finalisées, soit organisée de manière à permettre aux représentants du GEP d'examiner de manière comparative et horizontale les évaluations des modifications apportées aux termes de référence. Plus précisément, le Secrétariat s'efforcera de faire en sorte que :

- a. les rapports examinés pendant la réunion représentent un échantillon des membres du Forum mondial (à cet égard, le GEP doit examiner si les premières notations ne doivent être finalisées que si les examens d'au moins 10 à 14 juridictions peuvent être pris en compte au même moment),
- b. offrent une présentation claire de l'approche adoptée pour évaluer le respect des changements introduits dans les Termes de référence 2016, notamment des critères utilisés pour déterminer si la norme a été appliquée et pour juger de leur impact sur l'évaluation, et

- c. offrent aux représentants du GEP l'opportunité d'examiner les évaluations de chaque rapport avant de valider les résultats de l'un d'eux.

### **Réexamen des résultats des évaluations précédentes**

50. Au cours du premier cycle d'examens, le cadre juridique d'une juridiction a été évalué dans le cadre d'un examen de Phase 1 puis une évaluation de son efficacité dans la pratique dans le cadre d'un examen distinct de Phase 2. En général, la pratique adoptée par le Forum mondial dans le cadre des examens distincts de Phase 2 ne consistait pas à revoir le résultat de la Phase 1 lorsqu'aucune modification du cadre juridique n'était intervenue et lorsqu'aucun problème d'application dans la pratique n'avait été identifié. Cela était essentiellement dicté par un impératif de cohérence entre une minorité de juridictions ayant été soumises à des examens combinant la Phase 1 et la Phase 2 et une majorité de juridictions dans lesquelles chaque phase était évaluée séparément. De manière générale, une évaluation supplémentaire n'était effectuée qu'en cas d'erreur évidente ou d'omission lors de l'examen de Phase 1 ou dans les cas où l'expérience pratique avait révélé une faille significative sur le plan juridique que l'examen de Phase 1 n'avait pas mise en évidence. Il en sera de même lors du second cycle d'examens lorsqu'une juridiction est soumise à une évaluation par phases.

51. Toutefois, cette approche ne sera plus justifiée lorsque les juridictions font l'objet d'un nouvel examen et sont soumises à un examen combiné associant le cadre juridique à l'efficacité des leurs échanges ERD dans la pratique. Dans le cadre de ces évaluations de second cycle, les équipes d'évaluation et le GEP sont libres de réexaminer un problème relatif au cadre juridique mais l'accent doit être mis sur les problèmes qui ont un impact évident sur la pratique. À cet égard, dans les cas où la recommandation de Phase 1 n'a pas été appliquée par la juridiction depuis le dernier examen, l'équipe d'évaluation et le GEP doivent prendre en compte l'impact de cette lacune dans la pratique. Le rapport doit tenir compte des conséquences de cette lacune dans la pratique même si aucune modification n'est apportée à la recommandation de Phase 1. Par exemple, l'équipe d'évaluation a la possibilité de mettre à jour les facteurs qui sous-tendent la recommandation de Phase 1 afin de tenir compte de l'impact de cette lacune dans la pratique.

### **Défaut d'application par une juridiction des recommandations formulées**

52. Le mandat du Forum mondial consiste à veiller à la mise en œuvre rapide de la norme d'ERD. En conséquence, l'un des critères d'évaluation a toujours été que la notation tienne compte de la manière dont les recommandations de Phase 1 ont été appliquées. Cela était expressément mentionné dans la précédente Note sur les critères d'évaluation 2010 (« application du système de notation »). Lors du second cycle d'examens, les juridictions auront eu amplement l'opportunité d'appliquer les recommandations formulées au cours du premier cycle d'examens. Ces recommandations doivent être mises en œuvre. Si ces recommandations n'ont pas été appliquées, l'équipe d'évaluation et le GEP évalueront l'impact sur la notation de l'élément concerné, qui dépendra de l'importance de la lacune et de son incidence sur l'ERD dans la pratique.

### **Recommandations de suivi**

53. Au cours du premier cycle d'examens, des recommandations ont été formulées à l'attention des juridictions pour « suivre » la mise en œuvre des lois ou pratiques lorsque l'expérience de cette mise en œuvre n'était pas suffisante pour que le GEP les évalue pleinement. Lorsque la loi ou la pratique étaient considérées comme significatives dans le cadre de l'échange ERD, ce type de recommandation aboutissait généralement à une notation « conforme pour l'essentiel ». Les équipes d'évaluation et le GEP devront examiner plusieurs aspects des recommandations de suivi dans le cadre du second cycle d'examens, notamment la date d'introduction d'une recommandation de suivi et la manière dont les juridictions peuvent appliquer les recommandations de suivi.

### *Quand formuler des recommandations de suivi ?*

54. Les recommandations de suivi ne doivent être formulées que dans des circonstances spécifiques et les juridictions doivent avoir une indication claire de la date à laquelle la recommandation a été appliquée. Il existe deux situations principales dans lesquelles ces recommandations doivent être formulées : (i) lorsqu'une juridiction a introduit de nouvelles dispositions juridiques ou pratiques administratives qui n'ont pas été suffisamment testées dans la pratique et (ii) lorsque les lois, ressources ou pratiques en vigueur n'ont pas été suffisamment utilisées à des fins d'ERD, par exemple lorsqu'une juridiction a reçu et traité peu ou pas de demandes d'ERD au moment de son évaluation.

### *Recommandations de suivi de nouvelles lois ou pratiques*

55. Si une loi ou une pratique nouvelles sont introduites très tardivement ou après la fin de la période d'examen, l'équipe d'évaluation ou le GEP n'ont généralement pas la possibilité d'évaluer leur efficacité. Néanmoins, chaque situation doit être évaluée au cas par cas et des facteurs présents dans un cas précis peuvent donner des indications sur l'efficacité d'une loi ou d'une pratique. Une équipe d'évaluation peut estimer qu'elle n'est pas en mesure de juger de l'éventuelle efficacité d'une nouvelle loi qui crée des obligations sans précédents dans le cadre juridique établi. Une recommandation de suivi serait appropriée dans ces circonstances.

56. Par ailleurs, l'amendement d'une loi en vigueur, dans un cadre juridique établi dont le fonctionnement s'est révélé satisfaisant, qui est administrée et appliquée de la même manière que le cadre juridique en général, peut ne pas susciter les mêmes préoccupations. Dans ces circonstances, l'équipe d'évaluation et le GEP peuvent considérer qu'une incertitude relative à son fonctionnement à venir ne constitue pas une lacune significative.

### *Recommandations de suivi lorsque les lois, ressources ou pratiques en vigueur n'ont pas été suffisamment utilisées à des fins d'ERD*

57. Lorsqu'une loi ou une pratique établies n'ont pas été évaluées pendant la période d'examen, les équipes d'évaluation et le GEP doivent faire preuve de prudence dans l'attribution de la notation « conforme ». C'est le cas notamment de l'élément C.5 si la juridiction a reçu un nombre de demandes restreint ou nul pendant la période d'examen. Cela peut également se produire avec les autres éléments, notamment l'élément B.1, si les pouvoirs d'accès n'ont pas été octroyés pendant la période (peut-être en raison d'un nombre trop faible de demandes).

58. En cas de manque d'expérience, une recommandation de suivi doit généralement être formulée. Si la loi ou la pratique sont considérées comme significatives dans le cadre de la mise en œuvre d'un élément en particulier, la recommandation aura un impact sur la notation de l'élément.

### *Modalités de respect d'une recommandation de suivi par les juridictions*

59. Comme indiqué, les recommandations doivent être rédigées de manière à mettre en évidence la mesure qui doit être prise par la juridiction pour remédier à la lacune identifiée. En conséquence, lorsqu'il a été recommandé à une juridiction de « suivre » une situation particulière en raison d'un manque d'expérience, elle doit être en mesure de savoir quand les résultats de ce suivi lui permettront de considérer que la lacune n'est plus jugée significative et que la notation est susceptible d'être jugée « conforme ».

60. La période d'examen étant de trois ans, une période de surveillance de 12 à 18 mois environ doit généralement être considérée comme suffisante pour servir de base à l'évaluation de l'adéquation du cadre juridique ou de la pratique. Il s'agit d'une estimation, chaque cas devant être examiné individuellement. Dans chaque cas, la période dépendra des faits et circonstances. Elle inclut la pratique

concernée après la période d'examen étant donné qu'une juridiction acquiert parfois une longue expérience en peu de temps. Un autre facteur a trait aux considérations de temps inhérentes au cadre juridique de la juridiction.

61. Si, à l'issue de cette période, la juridiction est en mesure de démontrer que la loi ou la pratique fonctionnent de manière satisfaisante et que la conformité est suffisante, en l'absence de facteur négatifs allant dans le sens contraire, elle doit être en mesure de conclure que le problème n'est pas suffisamment significatif pour avoir un impact sur la conclusion ou la notation de l'élément concerné. Le rapport de suivi de la juridiction doit comporter une description de la période, des modalités du suivi effectué et des résultats, étayés le cas échéant par des informations statistiques.

62. En ce qui concerne les recommandations de suivi formulées pendant le premier cycle d'examens, deux possibilités se présentent en cas d'absence d'expérience. Dans l'idéal, la période d'examens suivante doit offrir une expérience pertinente suffisante pour permettre à l'équipe d'évaluation et au GEP d'évaluer l'adéquation de la loi ou de la pratique.

63. Une juridiction n'a cependant pas le pouvoir de contrôler le nombre de demandes qu'elle reçoit ou le nombre de réclamations de ses contribuables. Au cours du premier cycle d'examens, de nombreuses juridictions n'avaient mis en place les structures organisationnelles et pouvoirs relatifs aux ERD que récemment et, par conséquent, l'application effective de leurs réseaux de mécanismes d'ERD était, le plus souvent, récente. En conséquence, le manque d'expérience ne permettait pas toujours d'anticiper leur activité d'ERD à venir et, y compris en l'absence de lacune spécifique identifiée, une recommandation de suivi et une notation « conforme pour l'essentiel » étaient appropriées.

64. Lorsqu'il n'y a toujours pas d'expérience à évaluer (par ex., lorsque la juridiction continue à recevoir peu ou pas de demandes), cela peut révéler que la demande de renseignements à l'égard de cette juridiction est très faible et les capacités du système d'ERD de la juridiction dans la pratique doivent être évaluées en conséquence. Dans de telles circonstances, l'équipe d'évaluation et le GEP sont libres de considérer, le cas échéant, qu'un manque d'expérience n'exclut pas nécessairement une notation « conforme ». Dans ces cas, il peut être approprié de formuler une recommandation de suivi de la situation dans le corps du texte.

### ***Double comptabilisation des lacunes au titre de différents éléments***

65. Les Termes de référence 2016 contiennent certains doublons, en particulier entre les pouvoirs d'accès et les mécanismes des ERD. Cela s'explique par le fait que les pouvoirs d'exécution des obligations découlant d'accords doivent généralement être transposés dans la loi nationale.

66. En ce qui concerne l'analyse du cadre juridique d'une juridiction, l'incapacité à mettre en œuvre les lois visant à transposer les obligations des accords pose problème à double titre, en reconnaissant que la recommandation, et par conséquent la mesure corrective, peuvent être identiques dans les deux cas. Lors du premier cycle d'examens, cette situation s'est présentée dans un certain nombre de cas concernant l'accès aux informations bancaires ou l'existence d'un intérêt fiscal national. Dans ces circonstances, une recommandation est formulée au titre des deux éléments B.1 et C.1 et les conclusions de l'élément C.1 dépendent de la gravité de la lacune identifiée au titre de l'élément B.1.

67. Toutefois, lors de l'évaluation de l'examen de l'ERD dans la pratique, cette approche des éléments B.1 et C.1 ne doit pas conduire inexorablement à conclure qu'il existe des problèmes d'application pratique dans les deux éléments.

68. En ce qui concerne l'analyse de l'ensemble des éléments, les lacunes dans la pratique font parfois référence à plusieurs éléments essentiels mais cela dépend des faits concernés par chaque cas d'espèce. Lorsqu'un problème comporte plusieurs aspects, chacun d'entre eux doit être traité de manière appropriée. Si l'accès à un type d'information précis relève d'un processus de longue haleine au sein de l'unité d'ERD

et se heurte à des obstacles lors des tentatives d'accès aux informations détenues par des tiers, les deux problèmes seront évalués séparément dans le cadre des éléments C.5 et B.1. Par ailleurs, si seuls des problèmes d'accès aux informations ont une incidence sur la rapidité d'échange des renseignements, il ne devrait pas y avoir de conséquence négative sur l'élément C.5. Le fait que l'échange soit lent peut être noté dans l'élément C.5 avec un renvoi à l'analyse du problème au titre de l'élément B.1.

### **Utilisation des statistiques pour mesurer la conformité**

69. Les informations statistiques peuvent être un indicateur important des performances des ERD. Les statistiques peuvent démontrer, en particulier, qu'une juridiction a respecté les délais de réponse à des demandes et le nombre de mesures d'application prises pour garantir le respect des exigences de conservation des informations. Toutefois, les Termes de référence 2016 n'exigent pas la conservation des statistiques dans un format particulier. En outre, les statistiques n'offrent pas une image complète et le fait d'y accorder trop d'importance peut conduire à une conclusion trop positive ou trop sévère. Par exemple, les statistiques générales sur le respect des délais ne distinguent pas les demandes de renseignements relativement simples, telles que la confirmation d'une adresse, des demandes beaucoup plus complexes telles que des renseignements précis sur les prix de transfert (les demandes complexes émises sont traitées séparément ci-après). Il convient également de noter que les juridictions ne peuvent pas avoir toutes le même format et les mêmes modalités de conservation des statistiques. La prudence s'impose donc en cas de comparaison entre les juridictions fondée sur des informations statistiques. Néanmoins, les juridictions sont tenues de conserver des statistiques générales sur les délais de réponse aux demandes, selon le format du tableau qui était utilisé systématiquement lors du premier cycle d'examen.

70. Les équipes d'évaluation et le GEP doivent faire preuve de prudence dans l'interprétation des statistiques. Les statistiques doivent servir, en particulier, à appuyer une analyse de fond, plus générale des modalités de mise en œuvre de la norme et non pas de conclusion en soi. En outre, elles doivent être fiables et pertinentes pour l'analyse effectuée lors de l'examen et corroborer la conclusion tirée.

71. A l'inverse, l'absence de statistiques ne doit pas conduire à une conclusion négative en soi. Si d'autres éléments probants relatifs à l'application de la norme sont positifs et s'il n'existe pas d'autres facteurs négatifs, une juridiction ne doit pas être pénalisée parce qu'elle n'a pas conservé de statistiques dans un format particulier.

72. Il convient toutefois de noter que le fait de ne conserver ou produire aucune statistique peut être un critère servant à déterminer dans quelle mesure les performances de la juridiction dans le cadre de la mise en œuvre d'un élément donné sont satisfaisantes. C'est le cas notamment lorsqu'une juridiction affirme que tous les détenteurs d'un type d'informations donné font l'objet d'une surveillance tous les trois ans afin d'évaluer leur respect des obligations alors qu'elle ne peut fournir aucune statistique démontrant dans quelle mesure cela a été effectué. Dans ce cas, et à défaut d'une autre preuve de l'affirmation avancée, l'équipe d'évaluation et le GEP doivent faire preuve de prudence dans la validation de cette affirmation.

73. Les statistiques produites par une juridiction évaluée au cours d'un examen seront confidentielles et ne seront pas mises à la disposition du public, sauf si la juridiction examinée l'autorise. Dans les cas où les statistiques peuvent contenir des informations dévoilant des renseignements sur les pratiques d'une autre juridiction (par ex., sur les principaux partenaires de l'ERD), l'accord de cette dernière sera requis avant de les divulguer. Il convient de souligner que même si les statistiques ne sont pas mises à la disposition du public, ces informations doivent être communiquées au GEP afin qu'il puisse évaluer correctement les problèmes. Le respect strict de la confidentialité des renseignements fournis pendant le processus d'examen par les pairs est indispensable à la crédibilité et à l'intégrité de la mission du Forum mondial.

### ***Évaluation des demandes formulées***

74. Les Termes de référence 2016 exigent des juridictions qu'elles garantissent la qualité des demandes. Il convient de noter que la norme n'exige pas d'une juridiction qu'elle effectue des demandes de renseignements et qu'une juridiction donnée peut ne pas avoir besoin de renseignements pour administrer sa législation nationale (notamment, si la juridiction n'impose pas d'impôt sur le revenu). En conséquence, le fait qu'une juridiction n'ait pas effectué de demandes de renseignements ne doit pas conduire à une conclusion négative. Dans les cas où une juridiction a effectué des demandes de renseignements, il convient d'accorder une attention particulière à la nature et à la complexité des demandes émises ainsi qu'au volume des demandes formulées et à l'importance des renseignements requis.

75. Le Manuel de l'OCDE sur l'échange de renseignements fournit des orientations sur la préparation et l'émission d'une demande de renseignements, notamment sur les outils d'aide aux autorités compétentes pour formuler une demande, tels que les modèles de demandes de renseignements. En termes d'évaluation de la qualité des demandes de renseignements, il convient de noter que certains organismes ont également développé des outils d'assistance des autorités compétentes pour la formulation de demandes. Le Groupe de travail n° 10 sur l'échange de renseignements et la discipline fiscale de l'OCDE et l'Union européenne ont établi des modèles qui précisent les informations requises dans le cadre d'une demande de renseignements. L'utilisation appropriée de ces modèles doit faciliter l'échange effectif des informations.

### ***Complexité des demandes***

76. Les demandes d'échanges de renseignements peuvent être complexes à plusieurs égards : volume des informations requises, nombre de personnes concernées par la demande d'échange de renseignements, type d'informations requises et période concernée par les informations demandées. Il est cependant peu probable de pouvoir définir précisément ce qu'est un cas complexe étant donné la diversité des types de demandes possibles et des faits et circonstances propres à chaque cas d'espèce. Selon les explications fournies dans le cadre du premier cycle d'examen, les cas complexes impliquent généralement des informations qui ne sont pas accessibles ni disponibles normalement et peuvent comporter des contrôles ou enquêtes spécifiques afin de se les procurer. Il convient cependant de souligner que cela exclut les cas où la demande de renseignements a un caractère courant (notamment, dans le cadre des renseignements comptables sur les transactions relatives à un compte bancaire identifié), nonobstant le fait qu'elle implique l'octroi de pouvoirs d'accès intérieur à des parties externes.

77. Une fois les demandes complexes identifiées par l'équipe d'évaluation, il convient d'examiner le poids de ces demandes sur l'organisation des ERD. En effet, les demandes complexes sont généralement plus longues à traiter que les demandes standards et donnent souvent lieu à des demandes d'éclaircissement qui doivent toutes être prises en compte. Cette complexité peut avoir des conséquences sur les activités d'ERD de la juridiction évaluée, sans lien avec les problèmes structurels de l'organisation des ERD.

### ***Impôts pertinents***

78. L'Article 26 des Modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, l'Article 3 du Modèle d'accord sur l'échange d'informations fiscales (TIEA) et l'Article 2 de la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale autorisent tous la prise en compte des impôts directs et indirects. Les modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies et la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale couvrent au moins les impôts directs et tous les instruments autorisent l'exclusion des impôts indirects.

79. Reconnaissant que les instruments contraignants visent principalement l'échange de renseignements relatifs aux impôts directs, la pratique courante lors du premier cycle d'examens a consisté à ne pas inclure d'examen des échanges de renseignements à des fins d'impôts indirects dans le cadre des rapports. En effet, la prise en compte des impôts indirects dans leur champ d'application aurait des implications dépassant les statistiques pour les demandes dont la réponse à l'élément C.5 est satisfaisante et supposerait également d'examiner si les pouvoirs d'accès concernés à la Partie B des rapports sont appropriés dans le cadre des impôts indirect. L'élément C.5 supposerait également un examen approfondi des ressources mises en place par l'organisation pour gérer les demandes de renseignements relatives aux impôts indirects et, dans de nombreuses juridictions, cette unité est parfois totalement distincte de l'unité d'ERD de l'administration fiscale qui traite les impôts indirects.

80. Pour les raisons mentionnées ci-dessus, la pratique consistant à limiter les examens aux ERD relatifs aux impôts directs doit être maintenue lors du second cycle d'examens. Néanmoins, il peut y avoir des circonstances dans lesquelles les pratiques relatives aux autres impôts sont pertinentes pour l'évaluation des échanges d'informations en matière d'impôts directs. Au cours du premier cycle d'examens, cette approche a notamment été utilisée dans certains cas, pour démontrer une expérience de l'échange de renseignements dans des juridictions où les cas d'impôts directs étaient limités ou nuls, ou pour évaluer les ressources de l'unité d'échange de renseignements.

### **Mesures raisonnables pour garantir des renseignements sur les trusts**

81. Les Termes de référence 2010 comprenaient une note de bas de page 10 sur l'élément A.1.4, qui invitait le Forum mondial à réexaminer, à la lumière de l'expérience acquise par les juridictions dans le contexte des examens par les pairs, les « mesures raisonnables » que les juridictions doivent prendre pour garantir la disponibilité des informations sur la propriété de trusts au titre de l'élément A.1.4 et pour décider, avant la fin de la Phase 1, si des éclaircissements supplémentaires sont requis pour garantir l'échange effectif de renseignements. Les rapports d'examens par les pairs du premier cycle d'examens ont souligné qu'il est envisageable qu'un trust soit créé en vertu des lois d'une juridiction alors qu'il n'a pas d'autre lien avec la juridiction concernée. Dans ce cas, aucune information sur le trust n'est parfois disponible dans la juridiction. Les travaux réalisés à ce propos ont conclu que ce qu'on entend par des « mesures raisonnables » dans le cadre du terme de référence A.1.4 devait être évalué en fonction des circonstances individuelles d'une juridiction, en prenant en compte la totalité des diverses mesures qui s'appliquent. Lorsque le système servant de base pour déterminer que les renseignements sont disponibles est la *common law*, il doit être décrit de manière appropriée et étayé par la jurisprudence applicable.

### **Importance accordée aux commentaires des pairs**

82. L'équipe d'évaluation et le GEP doivent évaluer avec soin les griefs formulés par chaque pair afin de faire en sorte de comparer chaque cas à tous les facteurs pertinents. Une communication adéquate entre l'équipe d'évaluation d'une part, et la juridiction requise et la juridiction requérante d'autre part doit être facilitée afin d'établir un tableau complet des faits concernés, avec l'accord mutuel de toutes les parties (voir paragraphes 50-53 de la Méthodologie 2016).

83. L'équipe d'évaluation doit définir si le problème relevé par le pair est anormal, ponctuel ou systémique. En d'autres termes, un problème unique relevé par un pair peut être un cas isolé ou bien témoigner d'un problème plus général.

84. Si le pair concerné est le partenaire le plus important de l'ERD de la juridiction évaluée, le problème doit être examiné dans le contexte global de l'ERD par les deux partenaires de l'ERD (par exemple, d'autres statistiques peuvent être examinées, notamment le volume, le respect des délais et l'exhaustivité des autres demandes de renseignements et des réponses adressées à ce partenaire).



## **Partie II. Principales sources des normes internationales**

# Modèle d'accord 2002 sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et son commentaire

## I. Introduction

1. Cet accord a pour objet de promouvoir la coopération internationale en matière fiscale par l'échange de renseignements.

2. Il a été élaboré par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (le « Groupe de travail »). Le Groupe de travail était composé de représentants des pays Membres de l'OCDE ainsi que de délégués d'Aruba, des Bermudes, de Bahreïn, de Chypre, de l'île de Man, des Îles Caïmanes, de Malte, de Maurice, des Antilles néerlandaises, de Saint-Marin et des Seychelles.

3. L'accord est issu des travaux entrepris par l'OCDE dans le but de lutter contre les pratiques fiscales dommageables ; on pourra se reporter à cet égard au rapport de l'OCDE de 1998 intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial » (le « rapport de 1998 »). Selon ce rapport, « l'absence d'un véritable échange de renseignements » est l'un des critères essentiels pour déterminer l'existence de pratiques fiscales dommageables. Le Groupe de travail a reçu pour mandat d'élaborer un instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. L'accord représente la norme requise pour un échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables.

4. Cet accord ne constitue pas un instrument de droit impératif ; il contient deux modèles d'accord bilatéral établis à la lumière des engagements souscrits par l'OCDE et par les juridictions ayant pris des engagements. Dans ce contexte, il est essentiel que les centres financiers du monde entier se conforment aux normes d'échange de renseignements fixées dans le présent document. Il faudrait encourager autant d'économies que possible à coopérer à cette importante initiative. Il n'est pas dans l'intérêt des économies participantes que la mise en œuvre de la norme instaurée dans l'accord détourne des transactions vers les économies qui ne coopèrent pas à l'échange de renseignements. Si l'on veut éviter ce résultat, il faut des mesures qui préservent l'intégrité des systèmes fiscaux. Les membres de l'OCDE et les juridictions qui ont pris des engagements doivent mener un dialogue permanent pour la mise en œuvre de cette norme. À cette fin, un cadre adéquat sera établi conjointement par l'OCDE et les juridictions ayant pris des engagements ; un tel cadre contribuera en particulier à assurer l'égalisation des règles du jeu, sans qu'aucune partie ne soit injustement désavantagée.

5. L'accord est présenté sous deux formes : un instrument multilatéral et un modèle d'accord bilatéral. L'instrument multilatéral n'est pas un accord « multilatéral » au sens classique. Il constitue l'élément de base sur lequel viendra se greffer un faisceau intégré d'accords bilatéraux. Une partie à l'accord multilatéral ne sera liée par celui-ci que vis-à-vis des parties avec lesquelles elle décidera d'être liée. Par conséquent, une partie souhaitant être liée par l'accord multilatéral devra préciser dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation la ou les parties à l'égard desquelles elle souhaite être liée. L'accord n'entrera alors en vigueur et ne créera des droits et obligations qu'entre les parties qui se seront mutuellement désignées dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation transmis au dépositaire de l'accord. La version bilatérale est conçue comme modèle d'accord bilatéral d'échange de renseignements. Dès lors, des modifications du texte peuvent être convenues dans les accords bilatéraux pour la mise en œuvre de la norme fixée dans le modèle. :

6. Comme on l'a indiqué précédemment, l'accord a pour but d'établir la norme en matière d'échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables. Il n'a pas néanmoins pour objet de prescrire des modalités spécifiques pour la mise en œuvre de cette norme. Par conséquent, l'accord, sous l'une ou l'autre de ces formes, n'est qu'un des moyens de réaliser la norme. D'autres instruments peuvent être également utilisés, notamment les accords de double imposition, si les deux parties en sont d'accord, vu la portée généralement plus large de ces autres instruments.

7. Pour chaque article de l'accord, a été rédigé un commentaire détaillé, qui a pour but d'illustrer ou d'interpréter les dispositions en cause. La valeur du commentaire pour l'interprétation de l'accord est régie par les principes du droit international. Dans le cadre bilatéral, les parties souhaitant que le commentaire fasse foi pour l'interprétation de l'accord pourront y faire expressément référence dans le texte de l'instrument concernant l'échange de renseignements, par exemple via une disposition équivalente à l'Article 4 paragraphe 2.

## II. Texte de l'accord

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
Les parties au présent Accord, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenues des dispositions suivantes :	Le gouvernement de _____ et le gouvernement de _____, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenus des dispositions suivantes :

### Article 1

#### Objet et champ d'application de l'Accord

Les autorités compétentes des parties contractantes s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation interne des parties contractantes relative aux impôts visés par le présent Accord. Ces renseignements sont ceux vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale. Les renseignements sont échangés conformément au présent Accord et traités comme confidentiels selon les modalités prévues à l'Article 8. Les droits et protections dont bénéficient les personnes en vertu des dispositions législatives ou réglementaires ou des pratiques administratives de la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements.

### Article 2

#### Compétence

La partie requise n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont pas détenus par ses autorités ou en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

**Article 3**  
**Impôts visés**

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
<p>1. Le présent Accord :</p> <p>a) aux impôts suivants établis par une partie contractante ou pour son compte :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) impôts sur le revenu ou les bénéficiaires ;</li> <li>ii) impôts sur la fortune ;</li> <li>iii) impôts sur l'actif net ;</li> <li>iv) impôts sur les successions ou les donations ;</li> </ul> <p>b) aux impôts relevant des catégories visées à l'alinéa a) ci-dessus qui sont établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales des parties contractantes ou pour le compte de ces subdivisions ou collectivités, s'ils sont énumérés dans l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.</p> <p>2. Les parties contractantes peuvent, dans leur instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, convenir que l'Accord s'applique également aux impôts indirects.</p> <p>3. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date d'entrée en vigueur de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord.</p>	<p>1. Les impôts visés par le présent Accord sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) dans le pays A, _____;</li> <li>b) dans le pays B, _____</li> </ul> <p>2. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts identiques qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Le présent Accord s'applique aussi aux impôts analogues qui seraient établis après la date de signature de l'Accord et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient, si les autorités compétentes des parties contractantes en conviennent. En outre, les impôts visés peuvent être élargis ou modifiés d'un commun accord entre les parties contractantes, sous la forme d'un échange de lettres. Les autorités compétentes des parties contractantes se notifient toute modification substantielle apportée aux mesures fiscales et aux mesures connexes de collecte de renseignements qui sont visées dans l'Accord.</p>

**Article 4**  
**Définitions**

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
1. Aux fins du présent Accord, sauf définition contraire	
<p>a) l'expression « partie contractante » signifie toute partie ayant déposé un instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation auprès du dépositaire ;</p> <p>b) l'expression « autorité compétente » signifie les autorités désignées par une partie contractante dans son instrument de ratification, d'acceptation, ou d'approbation</p>	<p>a) l'expression « partie contractante » signifie le pays A ou le pays B, selon le contexte ;</p> <p>b) l'expression « autorité compétente » signifie</p> <p style="padding-left: 40px;">i. dans le pays A, _____;</p> <p style="padding-left: 40px;">ii. dans le pays B, _____;</p>
<p>c) le terme « personne » inclut une personne physique, une société et tout autre groupement de personnes ;</p> <p>d) le terme « société » signifie toute personne morale ou toute entité considérée fiscalement comme une personne morale ;</p> <p>e) le terme « société cotée » signifie toute société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue, les actions cotées de la société devant pouvoir être achetées ou vendues facilement par le public. Les actions peuvent être achetées ou vendues « par le public » si l'achat ou la vente des actions n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;</p> <p>f) l'expression « catégorie principale d'actions » signifie la ou les catégories d'actions représentant la majorité des droits de vote et de la valeur de la société ;</p> <p>g) l'expression « bourse reconnue » signifie toute bourse déterminée d'un commun accord par les autorités compétentes des parties contractantes ;</p> <p>h) l'expression « fonds ou dispositif de placement collectif » signifie tout instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. L'expression « fonds ou dispositif de placement collectif public » signifie tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les parts, actions ou autres participations peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées par le public. Les parts, actions ou autres participations au fonds ou dispositif peuvent être facilement achetées, vendues ou rachetées « par le public » si l'achat, la vente ou le rachat n'est pas implicitement ou explicitement restreint à un groupe limité d'investisseurs ;</p> <p>i) le terme « impôt » signifie tout impôt auquel s'applique le présent Accord ;</p> <p>j) l'expression « partie requérante » signifie la partie contractante qui demande les renseignements ;</p> <p>k) l'expression « partie requise » signifie la partie contractante à laquelle les renseignements sont demandés ;</p> <p>l) l'expression « mesures de collecte de renseignements » signifie les dispositions législatives et réglementaires ainsi que les procédures administratives ou judiciaires qui permettent à une partie contractante d'obtenir et de fournir les renseignements demandés ;</p>	

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
<p>m) l'expression « renseignement » désigne tout fait, énoncé ou document, quelle que soit sa forme ;</p> <p>n) le terme « dépositaire » désigne le Secrétaire général de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ;</p> <p>o) l'expression « en matière fiscale pénale » signifie toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante ;</p> <p>p) l'expression « droit pénal » signifie toute disposition pénale qualifiée de telle en droit interne, qu'elle figure dans la législation fiscale, dans la législation pénale ou dans d'autres lois.</p>	<p><i>Ce paragraphe ne serait pas nécessaire.</i></p>
<p>2. Pour l'application du présent Accord à un moment donné par une partie contractante, tout terme ou toute expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue à ce moment le droit de cette partie, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal applicable de cette partie prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cette partie.</p>	

## Article 5

### Échange de renseignements sur demande

1. L'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements sur demande aux fins visées à l'Article 1. Ces renseignements doivent être échangés, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de la partie requise s'il s'était produit dans cette partie.
2. 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 de renseignements, cette partie prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la partie requérante les renseignements demandés, même si la partie requise n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales.
3. Sur demande spécifique de l'autorité compétente d'une partie requérante, l'autorité compétente de la partie requise fournit les renseignements visés au présent article, dans la mesure où son droit interne le lui permet, sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes aux documents originaux.
4. Chaque partie contractante fait en sorte que ses autorités compétentes aient le droit, aux fins visées à l'Article 1, d'obtenir et de fournir, sur demande :
  - a) les renseignements détenus par les banques, les autres institutions financières et toute personne agissant en qualité de mandataire ou de fiduciaire ;
  - b) les renseignements concernant la propriété des sociétés, sociétés de personnes, fiducies, fondations, *Anstalten* et autres personnes, y compris, dans les limites de l'Article 2, les renseignements en matière de propriété concernant toutes ces personnes lorsqu'elles font partie d'une chaîne de propriété; dans le cas d'une fiducie, les renseignements sur les constituants, les fiduciaires et les bénéficiaires et, dans le cas d'une fondation, les renseignements sur les fondateurs, les membres du conseil de la fondation et les bénéficiaires. En outre, le présent Accord n'oblige pas les

parties contractantes à obtenir ou fournir les renseignements en matière de propriété concernant des sociétés cotées ou des fonds ou dispositifs de placement collectif publics, sauf si ces renseignements peuvent être obtenus sans susciter des difficultés disproportionnées.

5. L'autorité compétente de la partie requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de la partie requise lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;
- b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle la partie requérante souhaite recevoir les renseignements de la partie requérante ;
- c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;
- d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de la partie requise ;
- e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ;
- f) une déclaration précisant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante, que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de la partie requérante, l'autorité compétente de cette partie pourrait obtenir les renseignements en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives et que la demande est conforme au présent Accord ;
- g) une déclaration précisant que la partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées.

6. L'autorité compétente de la partie requise transmet aussi rapidement que possible à la partie requérante les renseignements demandés. Pour assurer une réponse rapide, l'autorité compétente de la partie requise :

- a) accuse réception de la demande par écrit à l'autorité compétente de la partie requérante et, dans les 60 jours à compter de la réception de la demande, avise cette autorité des éventuelles lacunes de la demande.
- b) si l'autorité compétente de la partie requise n'a pu obtenir et fournir les renseignements dans les 90 jours à compter de la réception de la demande, y compris dans le cas où elle rencontre des obstacles pour fournir les renseignements ou refuse de fournir les renseignements, elle en informe immédiatement la partie requérante, en indiquant les raisons de l'incapacité dans laquelle elle se trouve de fournir les renseignements, la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus.

## Article 6

### Tax Examinations Abroad

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente d'une autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner	1. Une partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'autre partie contractante à entrer sur son territoire pour interroger des personnes physiques et examiner

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.	des documents, avec le consentement écrit de la personne concernée. L'autorité compétente de la partie mentionnée en premier lieu fait connaître à l'autorité compétente de la partie mentionnée en deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.
2. À la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente d'une autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.	2. À la demande de l'autorité compétente d'une partie contractante, l'autorité compétente de l'autre partie contractante peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de la première partie contractante à assister à la phase appropriée d'un contrôle fiscal dans la deuxième partie contractante.
3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.	3. Si la demande visée au paragraphe 2 est acceptée, l'autorité compétente de la partie contractante qui conduit le contrôle fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'autre partie contractante la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire désigné pour conduire le contrôle ainsi que les procédures et conditions exigées par la première partie contractante pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par la partie contractante qui conduit le contrôle.

## Article 7

### Possibilité de décliner une demande

1. La partie requise n'est pas tenue d'obtenir ou de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir en vertu de son propre droit pour l'exécution ou l'application de sa propre législation fiscale. L'autorité compétente de la partie requise peut refuser l'assistance lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec le présent Accord.
2. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Nonobstant ce qui précède, les renseignements du type visé à l'Article 5 paragraphe 4 ne seront pas traités comme un tel secret ou procédé commercial du simple fait qu'ils remplissent les critères prévus à ce paragraphe.
3. Le présent Accord n'oblige pas une partie contractante à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé lorsque ces communications :
  - a) ont pour but de demander ou fournir un avis juridique, ou
  - b) sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.

4. La partie requérante peut rejeter une demande de renseignements si la divulgation des renseignements est contraire à son ordre public.

5. Une demande de renseignements ne peut être rejetée au motif que la créance fiscale faisant l'objet de la demande est contestée.

6. La partie requise peut rejeter une demande de renseignements si les renseignements sont demandés par la partie requérante pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de la partie requérante – ou toute obligation s'y rattachant – qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise par rapport à un ressortissant de la partie requérante se trouvant dans des mêmes circonstances.

### **Article 8**

#### **Confidentialité**

Tout renseignement reçu par une partie contractante en vertu du présent Accord est tenu confidentiel et ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) relevant de la compétence de la partie contractante qui sont concernées par l'établissement, la perception, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par le présent Accord, ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent en faire état lors d'audiences publiques de tribunaux ou dans des décisions judiciaires. Les renseignements ne peuvent être divulgués à toute autre personne, entité ou autorité ou à toute autre autorité étrangère sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise.

### **Article 9**

#### **Frais**

La répartition des frais exposés pour l'assistance est déterminée d'un commun accord par les parties contractantes.

### **Article 10**

#### **Dispositions d'application**

Les parties contractantes adoptent toute législation nécessaire pour se conformer au présent Accord et lui donner effet.

**Article 11****Langues**

<b>VERSION MULTILATÉRALE</b>	<b>VERSION BILATÉRALE</b>
Les demandes d'assistance ainsi que les réponses à ces demandes sont rédigées en français, en anglais ou dans toute autre langue convenue bilatéralement entre les autorités compétentes des parties contractantes dans le cadre de l'Article 13.	<i>Cet article ne sera pas toujours nécessaire.</i>

**Article 12****Autres accords et arrangements internationaux**

<b>VERSION MULTILATÉRALE</b>	<b>VERSION BILATÉRALE</b>
Les possibilités d'assistance prévues par le présent Accord ne limitent pas et ne sont pas limitées par celles découlant de tous accords ou autres arrangements internationaux en vigueur entre les parties contractantes qui se rapportent à la coopération en matière fiscale.	<i>Cet article ne sera pas toujours nécessaire.</i>

**Article 13****Procédure amiable**

<b>VERSION MULTILATÉRALE</b>	<b>VERSION BILATÉRALE</b>
1. En cas de difficultés ou de doutes entre deux parties contractantes ou plus au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes de ces parties contractantes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.	1. En cas de difficultés ou de doutes entre les parties contractantes au sujet de l'application ou de l'interprétation de l'Accord, les autorités compétentes s'efforcent de régler la question par voie d'accord amiable.
2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus peuvent déterminer d'un commun accord : <ul style="list-style-type: none"> <li>a) les procédures à suivre en application des articles 5 et 6 ;</li> <li>b) la ou les langues à utiliser, conformément à l'Article 11 pour formuler les demandes et y répondre.</li> </ul>	2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes des parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5 et 6.

- |                                                                                                                                                                          |                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 3. Les autorités compétentes des parties contractantes peuvent communiquer entre elles directement lorsqu'elles recherchent un accord en application du présent article. |                                                   |
| 4. Tout accord entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus n'est opposable qu'à ces parties contractantes.                                     | 4. <i>Ce paragraphe ne serait pas nécessaire.</i> |
| 5. Les parties contractantes peuvent également convenir d'autres formes de règlement des différends.                                                                     |                                                   |

#### Article 14

##### Fonctions du dépositaire

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
<p>1. Le dépositaire notifie à toutes les parties contractantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la présente Convention ;</li> <li>b) toute date d'entrée en vigueur du présent Accord conformément à l'Article 15 ;</li> <li>c) toute notification de dénonciation du présent Accord ;</li> <li>d) tout autre acte ou toute autre notification concernant le présent Accord.</li> </ul>	<p><i>Cet article ne serait pas nécessaire.</i></p>
<p>2. À la demande d'une ou plusieurs autorités compétentes des parties contractantes, le dépositaire peut convoquer une réunion des autorités compétentes ou de leurs représentants pour examiner des questions importantes ayant trait à l'interprétation ou à l'application de l'Accord.</p>	

## Article 15

### Entrée en vigueur

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
<p>1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont transmis au dépositaire du présent Accord.</p>	<p>1. Le présent Accord est soumis à ratification, acceptation ou approbation par les parties contractantes, en conformité avec leur législation respective. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation sont échangés dès que possible.</p>
<p>2. Chaque partie contractante précise dans son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation quelles sont les autres parties contractantes à l'égard desquelles elle souhaite être liée par le présent Accord. Le présent Accord n'entre en vigueur qu'entre les parties contractantes qui se sont désignées dans leur instrument respectif de ratification, d'acceptation ou d'approbation.</p>	<p>2. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'Article 1.</p>
<p>3. Le présent Accord entre en vigueur le 1er janvier 2004 en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale pénale. Il entre en vigueur le 1er janvier 2006 en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'Article 1.</p> <p>Pour chaque partie déposant un instrument après cette entrée en vigueur, l'Accord entre en vigueur pour les parties contractantes le trentième jour suivant celui du dépôt des deux instruments.</p>	<p>3. Le présent Accord prend effet :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du 1er janvier 2004 ;</li> <li>- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'Article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou après cette date ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du 1er janvier 2006.</li> </ul>

VERSION MULTILATÉRALE	VERSION BILATÉRALE
<p>4. Sauf si les parties contractantes conviennent d'une date antérieure, le présent Accord prend effet</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- en matière fiscale pénale pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2004 ou postérieurs ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier 2004 ou postérieurement ;</li> <li>- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'Article 1 pour les exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2006 ou postérieurs ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du sixième jour suivant l'entrée en vigueur.</li> </ul> <p>Dans les cas visés dans la troisième phrase du paragraphe 3, l'Accord prend effet pour les exercices fiscaux commençant à compter du sixième jour suivant l'entrée en vigueur ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du sixième jour suivant l'entrée en vigueur.</p>	

#### Article 16

DÉNONCIATION	DÉNONCIATION
<p>1. Toute partie contractante peut dénoncer le présent Accord à l'égard de toute autre partie contractante en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante. Une copie de cette notification est transmise au dépositaire de l'Accord.</p>	<p>1. L'une ou l'autre des parties contractantes peut dénoncer l'Accord en notifiant cette dénonciation par la voie diplomatique ou par lettre à l'autorité compétente de l'autre partie contractante.</p>

DÉNONCIATION	DÉNONCIATION
2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification par le dépositaire.	2. Cette dénonciation prend effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date de réception de la notification de dénonciation par l'autre partie contractante.
3. Toute partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'Article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.	3. La partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'Article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé le présent Accord.

### III. Commentaire

#### Titre et préambule

1. Le préambule énonce l'objectif général de l'Accord. Cet objectif est de faciliter l'échange de renseignements entre les parties. Les versions multilatérale et bilatérale du préambule sont identiques, à ceci près que la version multilatérale emploie le terme « parties » pour les signataires de l'Accord, alors que la version bilatérale emploie l'expression « le gouvernement de \_\_\_ ». La formulation « le gouvernement de \_\_\_ » dans la version bilatérale n'a qu'un but illustratif ; les pays peuvent utiliser toute autre formulation en fonction de leur droit ou de leurs pratiques internes.

#### Article 1 (Objet et champ d'application)

2. L'Article 1 définit le champ d'application de l'Accord, à savoir l'assistance en matière fiscale par échange de renseignements, de manière à aider les parties contractantes à administrer et appliquer leur législation fiscale.

3. L'Accord ne porte que sur l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation de la partie requérante en ce qui concerne les impôts visés par l'Accord. La norme de pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux parties contractantes « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les parties qui choisissent de conclure des accords bilatéraux sur la base de l'Accord peuvent convenir de toute autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme à l'objet de l'Accord.

4. L'Accord utilise la norme de pertinence vraisemblable pour faire en sorte que les demandes de renseignements ne puissent pas être rejetées lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements.

La norme de pertinence vraisemblable est également utilisée dans la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

5. La dernière phrase de l'Article 1 est destinée à garantir que les droits procéduraux en vigueur dans la partie requise restent applicables dans la mesure où ils n'entravent pas ou ne retardent pas indûment un échange effectif de renseignements. Ces droits peuvent consister, selon les circonstances, en un droit de notification, un droit de contester l'échange de renseignements après notification ou un droit de contester les mesures de collecte de renseignements prises par la partie requise. Ces droits et protections de nature procédurale comprennent également tout droit garanti aux personnes qui peut découler des accords internationaux pertinents relatifs aux droits de l'homme et l'expression « n'entravent ou ne retardent pas indûment » indique que ces droits peuvent primer sur l'Accord.

6. L'Article 1 établit un équilibre entre les droits accordés aux personnes dans la partie requise et la nécessité d'un échange effectif de renseignements. Il prévoit que ce n'est pas simplement parce qu'ils pourraient, dans certaines circonstances, avoir pour effet d'entraver ou de retarder indûment un échange effectif de renseignements que ces droits ou sauvegardes sont écartés. Il oblige néanmoins la partie requise à faire en sorte que ces droits et protections ne soient pas appliqués de telle sorte qu'ils entravent ou retardent indûment un échange effectif de renseignements. Par exemple, une protection procédurale légitime en vigueur dans la partie requise pourra retarder la réponse à une demande de renseignements. Ce retard ne devra pas être considéré comme « entravant ou retardant indûment » un échange effectif de renseignements, à moins d'être tel qu'il remette en question l'utilité de l'accord d'échange de renseignements pour la partie requérante. Autre exemple : l'obligation de notification. Une partie requise où la notification préalable est obligatoire est tenue de faire en sorte que cette obligation de notification ne soit pas appliquée de telle manière que, dans les circonstances particulières de la demande, elle anéantisse les efforts de la partie requérante. Le régime de notification devrait, par exemple, prévoir des exceptions à la notification préalable (notamment lorsque la demande de renseignements revêt un caractère d'extrême urgence ou lorsque la notification rendra probable l'échec de l'enquête conduite par la partie requérante). Pour éviter à l'avenir des difficultés ou des malentendus dans l'application de l'Accord, il conviendrait que les parties contractantes considèrent examiner dans le détail ces questions lors des négociations et lors de l'application de l'Accord, de façon que les renseignements demandés sur la base de l'Accord puissent être obtenus aussi rapidement que possible tout en protégeant correctement les droits des contribuables.

### **Article 2 (Compétence)**

7. L'Article 2 délimite le champ de compétence de l'Accord. Il précise qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale. Toutefois, l'obligation de fournir les renseignements n'est pas limitée du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne à laquelle les renseignements se rapportent ou du fait de la résidence ou de la nationalité de la personne qui est en possession ou a le contrôle des renseignements demandés. Les termes « possession » ou « contrôle » doivent être largement interprétés et il faut entendre par « autorités » tous les organismes publics. Bien entendu, une partie requise ne sera néanmoins pas tenue de fournir les renseignements si les conditions prévues à l'Article 7 (possibilité de décliner une demande) sont réunies.

### **Article 3 (Impôts visés)**

#### **Paragraphe 1**

8. L'Article 3 a pour but d'identifier les impôts pour lesquels les parties contractantes s'engagent à échanger des renseignements conformément à l'Accord. Il comporte deux versions : une version

multilatérale et une version bilatérale. L'Accord multilatéral s'applique aux impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, aux impôts sur la fortune, aux impôts sur l'actif net et aux impôts sur les successions et donations. Les « impôts sur le revenu ou bénéfices » incluent les impôts sur les plus-values provenant de l'aliénation de biens meubles ou immeubles. L'Accord multilatéral, à l'alinéa b), permet en outre d'inclure les impôts établis par les subdivisions politiques ou les collectivités locales ou pour leur compte. Ces impôts sont uniquement visés par l'Accord s'ils sont énumérés dans l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

9. Les accords bilatéraux viseront au minimum les quatre mêmes catégories d'impôts directs (impôts sur le revenu ou les bénéfices, impôts sur la fortune, impôts sur le capital net et impôts sur les successions et donations), sauf si les deux parties conviennent de ne pas les appliquer à une ou plusieurs de ces catégories. Une partie contractante peut décider de ne pas faire figurer dans sa liste une des quatre catégories d'impôts directs ou la totalité d'entre elles ; elle sera néanmoins tenue de répondre aux demandes de renseignements concernant les impôts énumérés dans la liste de l'autre partie contractante (dès lors que la demande est par ailleurs conforme à l'Accord). Les parties contractantes peuvent également convenir de viser des impôts autres que les impôts directs des quatre catégories. Par exemple, la partie contractante A pourra faire figurer dans sa liste les quatre impôts directs et la partie contractante B pourra ne faire figurer dans sa liste que des impôts indirects. Un tel résultat a toutes chances de se produire lorsque les deux parties contractantes ont des régimes fiscaux très différents.

### **Paragraphe 2**

10. Le paragraphe 2 de la version multilatérale prévoit que les parties contractantes peuvent convenir d'étendre l'Accord aux impôts indirects. Cette éventuelle extension est conforme à l'Article 26 du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel s'applique aux « impôts de toute nature ou dénomination ». Il n'y a pas d'équivalent au paragraphe 2 dans la version bilatérale, parce que cette question peut être réglée au paragraphe 1. Tout accord destiné à étendre l'Accord aux impôts indirects devra être notifié au dépositaire. Le paragraphe 2 de la version bilatérale est examiné ci-après, en même temps que le paragraphe 3 de la version multilatérale.

### **Paragraphe 3**

11. Le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale visent les « impôts identiques » et les « impôts analogues » et énoncent une règle en ce qui concerne l'élargissement ou la modification des impôts visés par l'Accord. L'Accord s'applique ipso facto à tous les « impôts identiques ». Elle s'applique aux impôts « analogues » si les autorités compétentes en conviennent. Enfin, les impôts visés par l'Accord peuvent être élargis ou modifiés si les parties contractantes en conviennent.

12. La seule différence entre le paragraphe 3 de la version multilatérale et le paragraphe 2 de la version bilatérale est que le premier vise la date d'entrée en vigueur, alors que le second vise la date de signature. La version multilatérale vise l'entrée en vigueur parce que, dans le contexte multilatéral, il pourrait ne pas y avoir signature officielle de l'Accord entre les parties contractantes.

13. Dans le cadre multilatéral, la première phrase du paragraphe 3 est uniquement à caractère déclaratoire. La version multilatérale énumère les impôts par catégorie générale. Tout impôt établi après la date de signature ou d'entrée en vigueur de l'Accord et entrant dans l'une de ces catégories est déjà régi par l'Accord en vertu du paragraphe 1. Il en est de même dans le cadre bilatéral, si les parties contractantes choisissent d'identifier les impôts par voie de catégorie générale. Toutefois, certaines parties contractantes souhaiteront peut-être identifier les impôts auxquels l'Accord s'applique en les dénommant (par exemple, en citant la « loi de 1999 concernant l'impôt sur le revenu »). Dans ce cas, la première phrase fait en sorte que l'Accord s'applique également aux impôts qui sont identiques à ceux expressément identifiés.

14. Le qualificatif « identique » doit être interprété très largement. À titre d'exemple, un nouvel impôt remplaçant un impôt sans modifier sa nature doit être considéré comme « identique ». Les parties contractantes souhaitant éviter toute incertitude en ce qui concerne l'interprétation du terme « identique » par rapport au terme « analogue » pourront choisir de supprimer la deuxième phrase et de faire figurer les impôts analogues dans la première phrase.

## Article 4 (Définitions)

### Paragraphe 1

15. L'Article 4 définit les termes utilisés dans l'Accord. L'Article 4 paragraphe 1 alinéa a) définit les termes « partie contractante ». L'alinéa b) définit les termes « autorité compétente ». La définition tient compte du fait que, dans certaines parties contractantes, l'exécution de l'Accord peut ne pas incomber exclusivement aux autorités fiscales suprêmes et que certaines questions peuvent être réservées ou déléguées à d'autres autorités. Cette définition permet à chaque partie contractante de désigner une ou plusieurs autorités compétentes pour l'exécution de l'Accord. Elle offre aux parties contractantes la possibilité de désigner plus d'une autorité compétente (par exemple, lorsque les parties contractantes conviennent d'appliquer l'Accord aux impôts directs et aux impôts indirects), mais la pratique habituelle est de n'avoir qu'une autorité compétente par partie contractante.

16. L'alinéa c) définit le terme « personne » aux fins de l'Accord. La définition du terme « personne » est conçue de manière très extensive. Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et tout autre groupement de personnes. Toutefois, l'utilisation du terme « inclut » indique clairement que l'Accord couvre toutes autres structures organisationnelles comme les fiducies, les fondations, les *Anstalten*, les sociétés de personnes ainsi que les fonds ou dispositifs de placement collectif.

17. L'Accord s'applique aux fondations, *Anstalten* et structures similaires, qu'elles soient ou non « considérées fiscalement comme une personne morale » en vertu de l'alinéa d).

18. Les fiducies sont également soumises à l'Accord. Par conséquent, les autorités compétentes des parties contractantes doivent avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir des renseignements concernant les fiducies (notamment l'identité des constituants, bénéficiaires ou fiduciaires), quelle que soit la classification des fiducies dans leur droit interne.

19. Le principal exemple de « groupement de personnes » est la société de personnes. En dehors des sociétés de personnes, l'expression « groupement de personnes » couvre également les structures organisationnelles qui sont moins couramment utilisées comme les associations non dotées de la personnalité morale.

20. Dans la plupart des cas, l'application de la définition ne devrait pas soulever de sérieuses difficultés d'interprétation. Toutefois, l'application de la définition aux structures organisationnelles peu couramment utilisées pourrait se révéler plus délicate. Dans ce cas, il convient d'accorder une attention particulière au contexte de l'Accord (cf. Article 4 paragraphe 2). Le principal article opérationnel qui utilise le terme « personne » est l'Article 5 paragraphe 4.b), qui dispose qu'une partie contractante doit avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en matière de propriété concernant toutes les « personnes », dans les limites de l'Article 2. Une interprétation trop étroite pourrait compromettre l'objet et la finalité de l'Accord en étant susceptible d'exclure certaines entités ou autres structures organisationnelles de cette obligation, uniquement à cause de certaines caractéristiques relevant du droit des sociétés ou d'autres branches du droit. C'est pourquoi l'objectif est de prendre en compte toutes les structures organisationnelles possibles.

21. Par exemple, le droit de certains pays reconnaît la notion d'« *estate* », qui constitue une entité distincte. On entend généralement par « *estate* » les biens détenus en vertu d'un testament par un fiduciaire (sous la supervision d'un tribunal) dont le devoir est de préserver et de protéger ces biens en

vue de leur distribution aux bénéficiaires. De même, le système juridique pourra reconnaître une structure organisationnelle analogue à une fiducie ou à une fondation, mais de dénomination différente. L'Article 4 paragraphe 2 énonce clairement que si de telles structures existent dans le droit applicable, elles constituent des « personnes » au sens de l'alinéa c).

22. L'alinéa d) définit la société et est identique à l'Article 3 paragraphe 1 alinéa b) du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

23. Les alinéas e) à h) définissent la « société cotée » et le « fonds ou dispositif de placement collectif ». Ces deux expressions sont utilisées à l'Article 5 paragraphe 4 alinéa b). Les alinéas e) à g) définissent la société cotée et l'alinéa h) les fonds ou dispositifs de placement collectif.

24. Dans un souci de simplicité, les définitions n'exigent pas un pourcentage minimal de participation coté (par exemple, 5 pour cent des actions en circulation d'une société cotée), mais exigent d'une façon un peu plus large que les titres de participation puissent être « facilement » vendus, achetés ou rachetés. Le fait qu'un fonds ou dispositif de placement collectif puisse fonctionner sous la forme d'une société cotée ne devrait pas soulever de problèmes, étant donné que les définitions de la société cotée et du fonds ou dispositif de placement collectif sont pratiquement identiques.

25. En vertu de l'alinéa e), une « société cotée » est une société dont la catégorie principale d'actions est cotée sur une bourse reconnue et dont les actions cotées peuvent être facilement vendues ou achetées par le public. L'expression « catégorie principale d'actions » est définie à l'alinéa f). Cette définition vise à faire en sorte que les sociétés dont une minorité du capital uniquement est cotée ne puissent pas être considérées comme des sociétés cotées. Une société cotée ne peut être qu'une société dont les actions cotées représentent à la fois la majorité des droits de vote et la majorité de la valeur de la société.

26. Conformément à la définition de l'alinéa g), une « bourse reconnue » est une bourse désignée comme telle d'un commun accord par les autorités compétentes. L'un des critères que les autorités compétentes peuvent prendre en compte dans ce contexte est le suivant : les règles de cotation, y compris l'environnement réglementaire plus large, d'une bourse comportent-elles des sauvegardes suffisantes pour qu'une société fermée ne puisse pas se faire passer pour une société cotée ? Les autorités compétentes pourront également examiner s'il existe ou non une obligation réglementaire ou autre de divulgation des participations substantielles dans une société cotée.

27. L'expression « par le public » est définie dans la seconde phrase de l'alinéa e). Cette définition fait en sorte que la participation au capital ne soit pas restreinte à un groupe limité d'investisseurs. On citera comme exemples de cas où l'achat ou la vente d'actions est restreint à un groupe limité d'investisseurs les situations suivantes : les actions ne peuvent être vendues qu'aux actionnaires existants ; les actions sont uniquement offertes aux membres d'une famille ou aux sociétés apparentées d'un groupe ; les actions ne peuvent être acquises que par les membres d'un club d'investissement, d'une société de personnes ou d'un autre groupement de personnes.

28. Les restrictions au libre transfert des actions qui sont imposées par application de la loi ou par voie réglementaire ou qui sont conditionnées ou subordonnées à certains événements liés au marché ne sont pas des restrictions qui limitent l'achat ou la vente d'actions à un « groupe limité d'investisseurs ». Par exemple, une restriction au libre transfert d'actions d'une société qui est déclenchée par une tentative de prise en contrôle de la part d'un groupe d'investisseurs ou de non investisseurs ne constitue pas une restriction qui limite l'achat ou la vente à un « groupe limité d'investisseurs ».

29. L'adverbe « facilement » a pour effet que, lorsque les actions ne changent pas de mains dans une proportion substantielle, la raison d'être de la mention spéciale des sociétés cotées à l'Article 5 paragraphe 4 alinéa b) disparaît. Par conséquent, pour qu'une société cotée respecte cette norme, il faut qu'une proportion plus que négligeable de ses actions cotées fasse effectivement l'objet de transactions.

30. L'alinéa h) définit un fonds ou dispositif de placement collectif comme un instrument de placement groupé, quelle que soit sa forme juridique. Cette définition couvre les fonds ou dispositifs de placement collectif organisés sous la forme de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes, de fiducies et d'arrangements purement contractuels. L'alinéa h) définit ensuite les fonds ou dispositifs publics de placement collectif comme tout fonds ou dispositif de placement collectif dont les titres de participation peuvent être facilement achetés, vendus ou rachetés par le public. Les termes « facilement » et « par le public » ont la même signification que celle qu'ils ont dans le contexte de la définition des sociétés cotées.

31. Les alinéas i), j) et k) ne nécessitent pas d'explications.

32. L'alinéa l) définit les « mesures de collecte de renseignements ». Chaque partie contractante détermine la forme de ces pouvoirs et la manière dont ils s'exercent en droit interne. Les mesures de collecte de renseignements sont généralement les suivantes : obligation de soumettre des documents pour examen et possibilité d'avoir directement accès aux documents, de faire des copies de ces documents et d'interroger les personnes qui ont connaissance ou sont en possession de renseignements pertinents, ou en ont le contrôle ou la garde. Les mesures de collecte de renseignements ont en général essentiellement pour objet d'obtenir les renseignements demandés et, dans la plupart des cas, ne concernent pas la fourniture proprement dite des renseignements à la partie requérante.

33. L'alinéa m) définit les « renseignements ». Cette définition est très large et couvre tout fait, tout énoncé ou tout document, quelle que soit leur forme. Le terme « document » inclut (cette liste n'étant pas exhaustive) un compte, un contrat, un livre, un graphique, un tableau, un diagramme, un formulaire, une image, une facture, une lettre, une carte, un mémoire, un plan, un rapport, un télégramme et un récépissé. Le terme « document » ne se limite pas aux renseignements sur papier ; il inclut également les renseignements sous la forme électronique.

34. L'alinéa n) de la version multilatérale prévoit que le dépositaire de l'Accord est le Secrétaire général de l'OCDE.

35. L'alinéa o) définit l'expression « en matière fiscale pénale ». Il s'agit de toutes les affaires fiscales concernant des actes intentionnels qui sont passibles de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante. Les dispositions fiscales pénales incriminant des actes non intentionnels (par exemple, les dispositions qui mettent en jeu une responsabilité sans faute ou une responsabilité absolue) ne relèvent pas des affaires fiscales pénales au sens de l'Accord. Une affaire fiscale met en jeu un « acte intentionnel » si la disposition fiscale pénale applicable exige un élément intentionnel. L'alinéa o) n'oblige pas la partie requérante à démontrer à la partie requise l'existence d'un élément intentionnel en liaison avec l'acte effectif donnant lieu à investigation.

36. Les catégories d'actes qui constituent en général un délit fiscal comprennent : la non-production délibérée d'une déclaration fiscale dans le délai imparti ; l'omission ou la dissimulation délibérées de sommes soumises à l'impôt ; les déclarations factuelles fausses ou incomplètes aux autorités fiscales qui entravent la perception de l'impôt ; l'omission délibérée de mentions dans des livres et documents ; les mentions délibérément fausses ou incorrectes qui sont portées sur des livres et documents ; l'interposition en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie du patrimoine d'autrui ; le fait de consentir ou d'acquiescer à une infraction. Les délits fiscaux, tout comme les autres délits pénaux, sont punis d'une amende et/ou d'un emprisonnement.

37. L'alinéa p) définit l'expression « droit pénal » utilisée à l'alinéa o). Il précise que le droit pénal comprend les dispositions de droit pénal qui figurent dans la législation pénale ou toute autre loi adoptée dans la partie requérante. Il précise également que le droit pénal est uniquement le droit qui est désigné comme tel en droit interne et ne comprend pas les dispositions pouvant être réputées de nature pénale à d'autres fins, notamment aux fins d'application des conventions pertinentes relatives aux droits de l'homme ou d'autres conventions internationales.

### **Paragraphe 2**

38. Ce paragraphe établit une règle générale d'interprétation des termes qui sont utilisés dans l'Accord sans y être définis. Ce paragraphe est similaire à celui qui figure dans le Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Il dispose que tout terme qui est utilisé dans l'Accord sans y être défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de la partie contractante appliquant l'Accord. Les parties contractantes peuvent convenir que les autorités compétentes pourront utiliser la procédure amiable prévue à l'Article 13 pour déterminer la signification d'un terme qui n'aura pas été défini. Il peut toutefois y avoir à cet égard certaines restrictions constitutionnelles ou autres. Dans le cas où les lois de la partie contractante appliquant l'Accord attribuent plusieurs significations à un même terme, le sens qui lui est attribué par le droit fiscal prévaut sur le sens que lui attribue toute autre branche du droit. La dernière partie de cette phrase n'est bien entendu opératoire que si la partie contractante appliquant l'Accord perçoit des impôts et a donc un « droit fiscal applicable ».

## **Article 5 (Échange de renseignements sur demande)**

### **Paragraphe 1**

39. Le paragraphe 1 pose la règle générale selon laquelle l'autorité compétente de la partie requise est tenue de fournir des renseignements sur demande aux fins visées à l'Article 1. Ce paragraphe indique clairement que l'Accord s'applique uniquement à l'échange de renseignements sur demande (c'est-à-dire lorsque les renseignements demandés se rapportent à un contrôle, une enquête ou une investigation spécifiques) et ne s'applique pas aux échanges automatiques ou spontanés de renseignements. Toutefois, les parties contractantes envisageront peut-être d'élargir leur coopération en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales aux échanges automatiques et spontanés ainsi qu'aux contrôles fiscaux simultanés.

40. Le renvoi qui est fait dans la première phrase à l'Article 1 de l'Accord confirme que les renseignements doivent être échangés aussi bien en matière fiscale non pénale qu'en matière fiscale pénale. La deuxième phrase du paragraphe 1 indique clairement que les renseignements se rapportant à une affaire fiscale pénale doivent être échangés, que les actes faisant l'objet d'une investigation soient ou non incriminés dans la partie requise.

### **Paragraphe 2**

41. Ce paragraphe a pour objet de préciser que, en réponse à une demande, une partie contractante devra agir pour obtenir les renseignements demandés et ne pourra pas uniquement s'en remettre aux renseignements en la possession de son autorité compétente. Si l'on vise les renseignements « en sa possession » et non ceux « disponibles dans les dossiers fiscaux », c'est parce que certaines parties contractantes, ne percevant pas d'impôts directs, n'ont pas de dossiers fiscaux.

42. Lorsqu'elle reçoit une demande de renseignements, l'autorité compétente de la partie requise doit d'abord examiner si elle détient les renseignements nécessaires pour répondre à la demande. Si les renseignements en sa possession se révèlent insuffisants, elle est tenue de prendre « toutes les mesures adéquates de collecte de renseignements » afin de fournir à la partie requérante les renseignements demandés. L'expression « mesures de collecte de renseignements » est définie à l'Article 4 paragraphe 1 alinéa l). Une mesure de collecte de renseignements est « adéquate » si elle est à même d'obtenir les renseignements demandés par la partie requérante. C'est la partie requise qui détermine quelles sont les mesures de collecte de renseignements qui sont adéquates dans chaque cas d'espèce.

43. Le paragraphe 2 dispose en outre que les renseignements doivent être échangés indépendamment du fait que la partie requise ait ou non besoin des renseignements à ses propres fins fiscales. Cette disposition est nécessaire, parce que si l'on exigeait un intérêt fiscal, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, par exemple lorsque la partie requise ne perçoit pas d'impôt sur le revenu ou lorsque la demande concerne une entité non imposable dans la partie requise.

### **Paragraphe 3**

44. Le paragraphe 3 comporte également une disposition concernant la fourniture des renseignements sous une forme spécifiquement demandée par une partie contractante pour répondre à ses exigences en matière de preuve ou à d'autres exigences juridiques, dans la mesure où le droit de la partie requise le permet. Il peut s'agir de la déposition de témoins et de copies certifiées conformes d'originaux. En vertu du paragraphe 3, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements sous la forme particulière demandée si celle-ci est contraire à son droit. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée ne porte pas atteinte à l'obligation de fournir les renseignements.

45. Si la partie requérante le lui demande, la partie requise doit fournir une copie certifiée conforme des documents originaux complets. Toutefois, la partie requise peut avoir besoin d'éditer des informations qui ne se rapportent pas à la demande si la fourniture de ces informations est contraire à son droit. En outre, dans certains pays, l'authentification d'un document peut nécessiter sa traduction dans une langue autre que celle de l'original. Lorsque des questions de ce type se posent, les parties contractantes devraient envisager de les examiner en détail lors des discussions préalables à la conclusion de l'Accord.

### **Paragraphe 4**

46. Le paragraphe 4 alinéa a), en visant expressément toutes les personnes pouvant bénéficier de certains privilèges en droit interne, indique clairement que ces privilèges ne peuvent pas justifier le rejet d'une demande dans des conditions autres que celles prévues à l'Article 7. Par exemple, le fait que les renseignements bancaires soient visés au paragraphe 4 alinéa a) exclut que le secret bancaire puisse être considéré comme relevant de l'ordre public. De même, le paragraphe 4 alinéa a), en liaison avec l'Article 7 paragraphe 2, indique clairement que les renseignements qui ne constituent pas par ailleurs un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial, ne deviennent pas secrets du simple fait qu'ils sont détenus par l'une des personnes mentionnées.

47. L'alinéa a) ne saurait être interprété en ce sens que l'autorité compétente aurait uniquement obligation d'avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir les renseignements en provenance des personnes mentionnées. L'alinéa a) ne limite pas l'obligation énoncée à l'Article 5 paragraphe 1.

48. L'alinéa a) vise les renseignements détenus par les banques et autres institutions financières. Conformément au rapport Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales (OCDE, 2000), l'accès aux renseignements détenus par les banques ou par les autres institutions financières peut être direct ou indirect, via une procédure judiciaire ou administrative. Comme il est indiqué dans ce rapport, la procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de façon à ne pas faire obstacle à l'accès aux renseignements bancaires. En général, les renseignements bancaires demandés sont des informations sur un compte, des informations financières et des informations sur des opérations ainsi que des informations sur l'identité ou la structure juridique des titulaires de comptes et des parties à des opérations financières.

49. Le paragraphe 4 alinéa a) vise également les renseignements détenus par les personnes qui agissent en qualité de mandataire ou de fiduciaire. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsqu'elle traite une opération, ou manipule des fonds ou des biens, pour le compte d'une autre personne à l'égard de laquelle elle se trouve dans une relation impliquant et nécessitant la

confiance, d'une part, et la bonne foi de l'autre. Le terme « mandataire » est très large et couvre tous les types de prestataires de services aux sociétés (par exemple les agents pour la création de sociétés, les sociétés fiduciaires, les agents agréés et les avocats).

50. En vertu de l'alinéa b), les autorités compétentes des parties contractantes doivent faire en sorte de pouvoir obtenir et fournir les renseignements sur la propriété. Cette disposition n'a pas pour but d'établir une définition « tous usages » de la propriété entre les parties contractantes, mais de préciser quels sont les types d'informations qu'une partie contractante peut légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements sur la propriété de façon qu'elle puisse appliquer sa propre législation fiscale, y compris sa définition interne de la propriété effective.

51. En ce qui concerne les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes, c'est généralement la même personne qui sera le propriétaire en titre et le bénéficiaire effectif des actions de la société de capitaux ou des biens de la société de personnes. Mais, dans certains cas, la propriété en titre fera l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, c'est cette autre personne et non le propriétaire en titre qui pourra être le bénéficiaire effectif. Par conséquent, le point de départ pour l'analyse de la propriété est la propriété en titre des actions s'il s'agit d'une société de capitaux ou des participations s'il s'agit d'une société de personnes et toutes les parties contractantes doivent être à même d'obtenir et de fournir les renseignements sur la propriété en titre. Dans le cas d'une société de personnes, toutes les formes de participation sont visées : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices. Toutefois, dans certains cas, la propriété en titre ne sera qu'un point de départ. Par exemple, chaque fois que le propriétaire en titre agit pour le compte d'une autre personne en qualité de mandataire ou dans le cadre d'un dispositif similaire, les parties contractantes devront avoir le pouvoir d'obtenir et de fournir, en plus des renseignements sur le propriétaire en titre, les renseignements sur cette autre personne pouvant être bénéficiaire effectif. Comme exemple de mandataire, on peut citer l'actionnaire mandataire, propriétaire en titre des actions, mais agissant pour le compte de son mandant. Dans les limites de l'Article 2 de l'Accord, la partie requise doit faire en sorte qu'elle puisse fournir les renseignements concernant les personnes constituant une chaîne de propriété.

52. En ce qui concerne les fiducies et les fondations, l'alinéa b) précise quel est le type de renseignements sur l'identité que les parties contractantes doivent pouvoir obtenir et fournir. Ces renseignements ne se limitent à ceux concernant la propriété. Les mêmes règles devront être également appliquées aux personnes analogues à une fiducie ou une fondation, par exemple une « *Anstalt* ». Par conséquent, la partie contractante doit pouvoir, par exemple, obtenir et fournir des renseignements sur l'identité du constituant ou du fondateur et sur l'identité des bénéficiaires et des personnes qui sont à même de donner des instructions pour l'administration des biens de la fiducie ou de la fondation.

53. Dans certains cas, une fiducie, une fondation ou une structure similaire n'aura pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, mais œuvrera pour une cause d'intérêt général. Les renseignements sur la propriété doivent donc être interprétés en ce sens s'ils portent uniquement sur les personnes identifiables. Les termes « conseil de la fondation » sont à entendre très largement ; ils visent toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation et les personnes en situation de donner des instructions sur les transactions concernant les biens de la fiducie ou de la fondation.

54. La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société de capitaux, société de personnes, fiducie, fondation ou personne similaire à une fiducie ou une fondation. Malgré tout, on se trouvera dans certains cas en présence d'entités ou de structures qui n'entreront pas dans l'une ou l'autre de ces catégories et pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée. Par exemple, une structure pourra être, du point de vue juridique, de nature purement contractuelle. Dans ce cas, les parties contractantes devront avoir l'autorité d'obtenir et fournir les renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure, ou au produit de toute vente ou liquidation.

55. En vertu de l'alinéa b), la partie requise doit avoir l'autorité pour obtenir et fournir les renseignements en matière de propriété sur toutes les personnes qui forment une chaîne de propriété, dès lors que, comme il est prévu à l'Article 2, les renseignements sont détenus par les autorités de l'État requis ou sont en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de la compétence de la partie requise. Grâce à ce libellé, la partie requérante n'a pas à soumettre une demande distincte de renseignements pour chaque maillon de la chaîne de sociétés ou d'autres personnes. Prenons l'exemple d'une société A, filiale à 100 pour cent de la société B, les deux sociétés étant constituées selon la législation de la partie C, partie contractante à l'Accord. Si la partie D, également partie contractante, demande des renseignements en matière de propriété sur la société A et précise dans sa demande qu'elle recherche également des renseignements en matière de propriété sur toute personne faisant partie de la chaîne de propriété de la société A, la partie C doit fournir dans sa réponse à la demande les renseignements en matière de propriété concernant à la fois la société A et la société B.

56. La deuxième phrase de l'alinéa b) dispose que dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics, les autorités compétentes n'ont à fournir que les renseignements en matière de propriété que la partie requise peut obtenir sans difficultés disproportionnées. Des renseignements ne peuvent être obtenus qu'avec des « difficultés disproportionnées » lorsque l'identification des propriétaires, tout en étant théoriquement possible, nécessiterait des frais ou ressources excessifs. De telles difficultés pouvant aisément se produire dans le cas de sociétés cotées et de fonds ou dispositifs de placement collectif publics lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, cette clarification a paru particulièrement justifiée. On reconnaît dans le même temps que, lorsqu'il existe un véritable marché public des titres de participation, le risque est moins grand que ces structures soient utilisées à des fins de fraude fiscale ou à d'autres fins non conformes au droit fiscal. Les définitions de la société cotée et celle du fonds ou dispositif de placement collectif public figurent à l'Article 4, paragraphe 1 alinéas e) à f).

### **Paragraphe 5**

57. Le paragraphe 5 énumère les informations que la partie requérante doit fournir à la partie requise pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés qui ont trait à l'administration où à l'exécution de la législation fiscale de la partie requérante. S'il est vrai que le paragraphe 5 impose plusieurs exigences procédurales importantes qui visent à contrecarrer les demandes extrêmement vagues de renseignements (« pêche aux renseignements »), les alinéas a) à g) doivent être néanmoins interprétés assez largement pour que l'échange de renseignements puisse être efficace. On donnera ci-après plusieurs exemples illustrant l'application de ces exigences dans certaines situations.

#### 58. Exemple 1 (alinéa a))

Lorsqu'une partie demande des renseignements sur un compte et que l'identité du ou des titulaires du compte n'est pas connue, les conditions prévues à l'alinéa a) peuvent être remplies en fournissant le numéro du compte ou des renseignements d'identification similaires.

#### 59. Exemple 2 (alinéa d)) (« sont détenus »)

Un contribuable d'un pays A retire tous les fonds de son compte bancaire et se fait remettre une forte somme en espèces. Il se rend dans une banque dans les pays B et C, puis regagne le pays A sans ces espèces. En liaison avec une enquête ultérieure sur le contribuable, l'autorité compétente du pays A adresse aux pays B et C une demande de renseignements concernant les comptes bancaires qui ont pu être ouverts par le contribuable auprès de l'une ou l'autre des deux banques dans lesquelles il s'est rendu. Dans ces circonstances, l'autorité compétente du pays A a tout lieu de croire que les renseignements sont détenus dans le pays B ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence du pays B. Le même raisonnement vaut pour le pays C. Le pays B (ou C) ne peut pas rejeter la demande en arguant du fait que le

pays A n'a pas établi que les renseignements « sont détenus » dans le pays B (ou C), parce qu'il est tout aussi probable que les renseignements soient détenus dans l'autre pays.

60. Exemple 3 (alinéa d))

Une situation similaire peut se produire lorsqu'un pays, conduisant une enquête sur une personne, ne sait pas si cette personne a ou non quitté le pays Y et y a ou non fermé son compte en banque. Dès lors que le pays X peut établir un lien entre la personne et le pays Y, celui-ci ne peut pas rejeter la demande au motif que le pays X n'est pas fondé à croire que les renseignements demandés « sont détenus » dans le pays Y. Le pays X peut légitimement attendre du pays Y qu'il procède à des investigations et, si l'existence d'un compte bancaire est avérée, qu'il fournisse les renseignements demandés.

61. En vertu de l'alinéa d), la partie requérante doit informer la partie requise des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la partie requise. Les termes « détenus dans la partie requise » couvrent les renseignements détenus par tout organisme public ou toute autorité publique de la partie requise.

62. Il faut interpréter l'alinéa f) en liaison avec l'Article 7 paragraphe 1 (voir en particulier le paragraphe 77 du commentaire relatif à l'Article 7). La déclaration exigée à l'alinéa f) comporte trois éléments ; la demande doit être conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de la partie requérante ; les renseignements demandés pourraient être obtenus par la partie requérante en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives si les renseignements relevaient de sa compétence ; la demande de renseignements doit être conforme à l'Accord. Peuvent entrer dans « le cadre normal des pratiques administratives » les investigations spéciales ou les contrôles spéciaux concernant les comptes professionnels du contribuable ou d'autres personnes, dès lors que les autorités fiscales de la partie requérante procéderaient à des investigations ou contrôles similaires si les renseignements relevaient de leur compétence.

63. La raison d'être de l'alinéa g) est la suivante : en fonction du système fiscal de la partie requise, une demande de renseignements peut faire supporter une charge supplémentaire à l'appareil administratif de cette partie. Dès lors, on ne saurait envisager une demande de renseignements que si la partie requérante ne dispose pas de moyens commodes pour obtenir les renseignements sur son propre territoire. Dans la mesure où d'autres moyens pourraient être utilisés dans la partie requérante, la déclaration prescrite à l'alinéa g) doit préciser en quoi ces moyens susciteraient des difficultés disproportionnées. Dans ce dernier cas, l'élément de proportionnalité intervient. Il faut que la partie requise puisse obtenir plus facilement les renseignements recherchés que la partie requérante. Par exemple, recueillir les renseignements auprès d'un seul fournisseur dans la partie requise pourra permettre d'obtenir les mêmes renseignements qu'auprès d'un grand nombre d'acheteurs dans la partie requérante.

64. Il est de l'intérêt de la partie requérante de fournir autant d'informations que possible pour faciliter une réponse rapide de la partie requise. Dès lors, les demandes incomplètes de renseignements devraient être rares. La partie requise pourra demander des informations complémentaires, mais cela ne devra pas retarder une demande de renseignements conforme au paragraphe 5. En ce qui concerne la possibilité de décliner une demande, voir l'Article 7 et le commentaire correspondant.

## **Paragraphe 6**

65. Le paragraphe 6 établit les procédures d'instruction des demandes en vue d'obtenir une réponse rapide. Le délai de 90 jours fixé à l'alinéa b) pourra être prorogé en tant que de besoin, par exemple du fait du volume des renseignements demandés et de la nécessité de certifier conformes de nombreux documents. Si l'autorité compétente de la partie requise ne peut pas fournir les renseignements dans le

délai de 90 jours, elle doit le notifier immédiatement à l'autorité compétente de la partie requérante. La notification doit indiquer les motifs de la non-fourniture des renseignements dans le délai de 90 jours (ou tel que prorogé). Le motif pourra être le non-achèvement d'une procédure judiciaire ou administrative nécessaire pour obtenir les renseignements. Il pourra être utile que la notification comporte une estimation du délai nécessaire pour donner suite à la demande. Enfin, le paragraphe 6 encourage la partie requise à réagir aussi rapidement que possible et, le cas échéant, avant même l'expiration des délais fixés aux alinéas a) et b).

## **Article 6 (Contrôles fiscaux à l'étranger)**

### ***Paragraphe 1***

66. En vertu du paragraphe 1, une partie contractante peut autoriser des représentants de la partie requérante à entrer sur le territoire de la partie requise pour interroger des personnes et pour examiner des documents, avec le consentement écrit des personnes concernées. La décision à prendre pour autoriser ces contrôles et dans quelles conditions est exclusivement du ressort de la partie requise. Par exemple, la partie requise peut décider qu'un représentant de la partie requise sera présent lors de certains de ces entretiens ou contrôles ou lors de leur totalité. Cette disposition permet à des fonctionnaires de la partie requérante de participer directement à la collecte de renseignements dans la partie requise, mais uniquement avec l'autorisation de cette dernière et avec le consentement des personnes concernées. Dans ce cas, les représentants de la partie requérante ne peuvent exercer aucun pouvoir de contrainte pour l'obtention de renseignements. Un grand nombre de juridictions et de petits pays n'ayant que des ressources limitées pour répondre aux demandes de renseignements, cette disposition peut être une solution utile en leur évitant d'avoir à utiliser leurs propres ressources pour la collecte des renseignements. Tout en conservant la pleine maîtrise de ce dispositif, la partie requise évite ainsi d'avoir à supporter certains frais et à engager certaines ressources. L'expérience des pays montre que les contrôles fiscaux à l'étranger peuvent être avantageux aussi bien pour la partie requérante que pour la partie requise. De plus, cette procédure peut présenter un intérêt pour les contribuables, en leur évitant d'avoir à fournir des copies de documents volumineux pour répondre à une demande.

### ***Paragraphe 2***

67. En vertu de ce paragraphe, la partie requise peut, sans y être obligée, autoriser la présence de représentants de l'autorité compétente étrangère à l'occasion d'un contrôle fiscal conduit par la partie requise sur son territoire, par exemple pour obtenir les renseignements demandés. La décision concernant la présence de représentants étrangers est exclusivement du ressort de l'autorité compétente de la partie requise. Il est entendu que ce type d'assistance ne devrait être demandé que lorsque l'autorité compétente de la partie requérante est convaincue que la présence de ses représentants lors du contrôle effectué dans la partie requise contribuera dans une très large mesure à la solution d'une affaire fiscale intérieure. De plus, il ne devrait pas y avoir de demandes d'assistance de ce type pour des affaires mineures. Cela ne veut pas dire nécessairement que l'affaire doit porter sur un montant d'impôt élevé. Une demande peut aussi être justifiée parce que l'enjeu est essentiel pour la solution d'autres affaires fiscales intérieures ou parce que le contrôle effectué à l'étranger doit être considéré comme un élément d'une vérification à grande échelle concernant des entreprises situées sur le territoire national et des résidents.

68. La partie requérante doit exposer aussi exactement que possible les motifs de sa demande. La demande doit décrire précisément l'affaire fiscale interne à laquelle elle se rapporte. Elle doit aussi indiquer les raisons particulières pour lesquelles la présence physique d'un représentant de l'autorité compétente est souhaitable. Si l'autorité compétente de l'État requérant souhaite que le contrôle soit conduit selon une procédure spécifique ou à un moment déterminé, elle doit en faire part dans la demande.

69. Les représentants de l'autorité compétente de la partie requérante ne pourront assister qu'à la phase appropriée du contrôle fiscal. Les autorités de la partie requise seront à même de faire en sorte que cette condition soit remplie, puisque la conduite du contrôle est exclusivement de leur ressort.

### **Paragraphe 3**

70. Ce paragraphe établit la procédure à suivre lorsqu'il a été fait suite à une demande présentée en vertu du paragraphe 2. Toutes les décisions relatives aux modalités d'exercice du contrôle sont prises par l'autorité ou le représentant de la partie requise qui est chargé du contrôle.

#### **Article 7 (Possibilité de décliner une demande)**

71. Cet article a pour objet de préciser dans quelles situations une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements en réponse à une demande. Si les conditions sont remplies en ce qui concerne tout motif de rejet d'une demande au titre de l'Article 7, la partie requise peut refuser de fournir les renseignements, mais elle doit soigneusement mettre en balance les intérêts de la partie requérante et les motifs pertinents de rejet de la demande. Toutefois, si la partie requise fournit les renseignements, la personne concernée ne peut invoquer une violation des règles en matière de secret. Lorsque la partie requise décline une demande de renseignements, elle informe dès que possible la partie requérante des motifs de sa décision.

### **Paragraphe 1**

72. La première phrase de ce paragraphe indique clairement qu'une partie requise n'est pas tenue d'obtenir et de fournir des renseignements que la partie requérante ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de son propre droit pour l'administration ou l'application de sa propre législation fiscale.

73. Cette disposition vise à empêcher la partie requérante de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à l'autre partie contractante, en usant ainsi de pouvoirs plus larges que ceux que lui confère sa propre législation. Par exemple, la plupart des pays reconnaissent dans leur droit interne qu'il n'est pas possible d'obtenir d'une personne des renseignements dès lors qu'elle peut invoquer le droit de ne pas s'auto-incriminer. Par conséquent, une partie requise peut rejeter une demande si la partie requérante n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto-incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

74. Toutefois, dans la pratique, le droit de ne pas s'auto-incriminer ne devrait guère avoir d'application dans le cadre de la plupart des demandes de renseignements. Le droit de ne pas s'auto-incriminer est personnel et ne peut être invoqué par une personne qui n'est pas elle-même exposée au risque de poursuites pénales. Dans leur très grande majorité, les demandes de renseignements visent à obtenir des renseignements de tiers, tels que des banques, des intermédiaires ou des co-contractants, et pas de la personne faisant l'objet d'une enquête. De plus, le droit de ne pas s'auto-incriminer n'appartient en général qu'aux personnes physiques.

75. Conformément à la deuxième phrase du paragraphe 1, une partie requise peut rejeter une demande de renseignements lorsque la demande n'est pas soumise en conformité avec l'Accord.

76. Les première et deuxième phrases du paragraphe 1 soulèvent la question de savoir quel est le lien entre les déclarations faites par la partie requérante conformément à l'Article 5 paragraphe 5 alinéa f) et les motifs de rejet d'une demande conformément à l'Article 7 paragraphe 1. Les déclarations exigées devraient généralement suffire pour établir qu'il n'y a pas de raisons de rejeter une demande en vertu du paragraphe 7 paragraphe 1. Toutefois, une partie requise ayant reçu les déclarations à cet effet peut rejeter la demande s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes.

77. La partie requise qui, sur la foi de ces déclarations, fournit des renseignements à la partie requérante, demeure dans le cadre de l'Accord. La partie requise n'est pas tenue de procéder à des investigations ou vérifications relativement aux déclarations faites par la partie requérante. La responsabilité de la véracité des déclarations incombe à la partie requérante.

## **Paragraphe 2**

78. En vertu de la première phrase du paragraphe 2, une partie contractante n'est pas tenue de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel, ou un procédé commercial.

79. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problème de secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, les renseignements demandés qui se rapportent à une personne n'exerçant que des activités passives d'investissement ne comporteront probablement aucun secret commercial, industriel ou professionnel, parce que cette personne n'exerce aucune activité commerciale, industrielle ou professionnelle.

80. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent généralement pas un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autres. Par exemple, une partie requise pourra rejeter une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats si la divulgation de ces informations révèle une formule exclusive d'un produit.

81. Le paragraphe 2 est principalement applicable lorsque la fourniture de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur des renseignements ou un tiers. Par exemple, une banque pourra avoir déposé une demande de brevet pour un dispositif de sécurité, ou bien un procédé commercial pourra être décrit dans une demande de prêt. Dans ces cas, la partie requérante pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteur ou d'autres droits de propriété intellectuelle.

82. La deuxième phrase du paragraphe 2 indique clairement que l'Accord prime sur toute législation ou pratique internes pouvant traiter les renseignements comme un secret commercial, industriel ou professionnel ou comme un procédé commercial simplement parce qu'ils sont détenus par une personne visée à l'Article 5 paragraphe 4 alinéa a) ou simplement parce qu'il s'agit de renseignements sur la propriété. Dès lors, en ce qui concerne les renseignements détenus par des banques, des institutions financières, etc., l'Accord prime sur les lois ou pratiques internes qui traitent les renseignements comme un secret commercial, industriel, professionnel ou autre lorsqu'ils sont détenus par une telle personne, mais qui n'accordent pas cette protection lorsqu'ils sont détenus par une autre personne, par exemple le contribuable faisant l'objet d'une enquête. Pour ce qui est des renseignements sur la propriété, l'Accord indique clairement que les demandes de renseignements ne peuvent être rejetées au seul motif que la législation ou les pratiques internes peuvent traiter ces informations sur la propriété comme un secret commercial, industriel, professionnel ou autre.

83. Avant d'invoquer cette disposition, la partie requise devra soigneusement mettre en balance les intérêts de la personne protégée par sa législation et les intérêts de la partie requérante. Lors de cet examen, la partie requise devra également prendre en compte les règles de confidentialité de l'Article 8.

## **Paragraphe 3**

84. Une partie contractante peut rejeter une demande si les renseignements demandés sont protégés par le secret professionnel de l'avocat au sens du paragraphe 3. Toutefois, lorsque le régime équivalent de secret résultant du droit interne de la partie requise est plus étroit que la définition du paragraphe 3 (par exemple, le droit de la partie requise n'admet pas le secret professionnel en matière fiscale, ou ne l'admet pas en matière fiscale pénale), une partie requise ne peut pas rejeter une demande de renseignements, sauf si elle est en mesure de justifier ce refus sur le fondement de l'Article 7 paragraphe 1.

85. Conformément au paragraphe 3, le secret professionnel de l'avocat concerne les renseignements qui constituent (1) « des communications confidentielles » entre (2) « un client et un avocat ou un autre

représentant juridique agréé », si ces communications (3) « ont pour but de demander ou fournir un avis juridique » ou (4) « sont destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée ».

86. Les communications sont « confidentielles » si le client peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles soient tenues secrètes. Par exemple, les communications faites en la présence de tiers autres que le personnel de l'avocat ou des personnes mandatées par l'avocat ne sont pas des communications confidentielles. De même, les communications faites à l'avocat par le client avec instruction de les divulguer à des tiers ne sont pas des communications confidentielles.

87. Les communications doivent avoir lieu entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé. Par conséquent, le secret de l'avocat ne s'applique que si l'avocat ou autre représentant juridique est admis à exercer la profession juridique. Les communications avec les personnes qui ont une formation juridique, mais ne sont pas admises à exercer la profession juridique, ne sont pas protégées en vertu du secret de l'avocat.

88. Les communications entre un client et un avocat ou un autre représentant juridique agréé ne bénéficient du régime du secret que si et dans la mesure où l'avocat ou autre représentant juridique agit ès qualité. Par exemple, un avocat agissant en qualité d'actionnaire mandataire, de fiduciaire, de constituant d'une fiducie ou d'administrateur d'une société ou ayant reçu procuration d'une société pour la représenter dans ses affaires industrielles ou commerciales ne peut invoquer le secret professionnel pour les renseignements qui résultent d'une telle activité ou s'y rapportent.

89. Conformément à l'alinéa a), les communications « ont pour but de demander ou de fournir un avis juridique ». Le secret professionnel de l'avocat vaut pour les communications du client et de l'avocat dès lors que les communications sont destinées à demander ou fournir un avis juridique. Par conséquent, le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne, notamment un administrateur ou le bénéficiaire effectif d'une société, ne bénéficient généralement pas de ce droit au secret.

90. L'alinéa b) vise le cas où l'avocat n'exerce pas une fonction de conseil, mais a été mandaté pour agir en qualité de représentant dans des actions en justice, que l'action soit de nature administrative ou judiciaire. En vertu de l'alinéa b), les communications doivent être destinées à être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. Cette disposition s'applique aux communications du client et de l'avocat dès lors que la condition prévue est remplie.

#### **Paragraphe 4**

91. Conformément à ce paragraphe, les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte, l'ordre public (et son équivalent anglais « public policy ») vise les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de la partie contractante. Cette exception ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si une enquête fiscale dans la partie requérante était motivée par des persécutions politiques ou raciales. L'ordre public peut être également invoqué lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple lorsqu'il s'agit d'informations sensibles détenues par les services secrets, dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de la partie requise. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements relevant de l'Accord.

#### **Paragraphe 5**

92. Ce paragraphe précise qu'une demande de renseignements ne peut être rejetée parce que la créance fiscale à laquelle elle se rapporte est contestée.

### **Paragraphe 6**

93. Dans les circonstances exceptionnelles où ce problème peut se poser, le paragraphe 6 permet à la partie requise de rejeter une demande dans le cas où les renseignements demandés par la partie requérante seraient utilisés pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de cette partie – ou toute obligation s’y rattachant – qui serait discriminatoire à l’encontre des ressortissants de la partie requise. Le paragraphe 6 a pour objet de faire en sorte que l’Accord ne se traduise pas par une discrimination entre les ressortissants de la partie requise et les ressortissants de la partie requérante se trouvant dans une situation identique. Des ressortissants ne se trouvent pas dans une situation identique lorsqu’un ressortissant de l’État requérant est résident de cet État et qu’un ressortissant de l’État requis ne l’est pas. Par conséquent, le paragraphe 6 ne s’applique pas lorsque les règles fiscales diffèrent sur la base de la résidence. La nationalité même du contribuable ne doit pas l’exposer à une inégalité de traitement. Ceci vaut aussi bien pour les questions procédurales (différences entre les mesures de protection ou les recours ou réparations dont bénéficie le contribuable, par exemple) que pour les questions de fond, comme le taux d’imposition applicable.

### **Article 8 (Confidentialité)**

94. Une protection adéquate des renseignements reçus d’une autre partie contractante est indispensable à tout dispositif d’échange de renseignements en matière fiscale. L’échange de renseignements en matière fiscale doit toujours se doubler de strictes sauvegardes pour que les renseignements ne soient utilisés qu’aux fins indiquées à l’Article 1 de l’Accord. Le respect de la confidentialité des renseignements est nécessaire pour protéger les intérêts légitimes des contribuables. Une assistance mutuelle entre les autorités compétentes n’est réalisable que si chacune est assurée que l’autre traitera avec la confidentialité qui convient les renseignements qu’elle obtient à l’occasion de cette coopération. Les parties contractantes devront avoir mis en place de telles sauvegardes. Certaines parties contractantes préféreront utiliser le terme « secret », au lieu du terme « confidentiel » qui figure dans cet article. Ces termes sont considérés comme synonymes et interchangeable aux fins de cet article et les parties contractantes ont la faculté d’utiliser l’un ou l’autre.

95. Conformément à la première phrase, tout renseignement reçu en vertu de l’Accord par une partie contractante doit être tenu confidentiel. Il s’agit des renseignements qui peuvent être reçus aussi bien par la partie requérante que par la partie requise (voir l’Article 5 paragraphe 5).

96. Les renseignements ne peuvent être divulgués qu’aux personnes ou autorités concernées par l’établissement, la perception, le recouvrement ou l’exécution des impôts visés dans l’Accord ou par les poursuites ou les décisions en matière de recours se rapportant à ces impôts. Autrement dit, les renseignements peuvent être également communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin. L’Accord permet de divulguer les renseignements au contribuable, mais elle n’oblige pas à le faire. En fait, il peut y avoir des cas où les renseignements sont donnés à titre confidentiel à la partie requise et la source des renseignements peut avoir légitimement intérêt à ce qu’ils ne soient pas divulgués au contribuable. Les autorités compétentes concernées devraient examiner ces cas en vue de mettre au point un mécanisme mutuellement acceptable pour les régler. Les autorités compétentes de la partie requérante n’ont pas besoin d’obtenir une autorisation, un consentement ou toute autre forme d’approbation pour pouvoir fournir les renseignements reçus à une personne ou autorité mentionnée. La référence qui est faite dans ce paragraphe aux « audiences judiciaires de tribunaux » et aux « décisions judiciaires » vaut pour les procédures et décisions qui, tout en n’étant pas formellement « judiciaires », sont de nature similaire. On citera comme exemple les décisions rendues par une juridiction spécialisée en matière fiscale qui peuvent avoir un caractère obligatoire ou contre lesquelles un recours peut être exercé devant un tribunal de l’ordre judiciaire ou une autre juridiction spécialisée.

97. La troisième phrase interdit à la partie requérante la divulgation des renseignements à un tiers sauf autorisation écrite expresse de la partie contractante qui a fourni les renseignements. La demande d'autorisation en vue de la transmission des renseignements à une partie tierce ne peut être considérée comme une demande normale de renseignements aux fins de l'Accord.

#### **Article 9 (Frais)**

98. Conformément à cet article, les parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les règles applicables en ce qui concerne les frais exposés pour obtenir et fournir les renseignements en réponse à une demande. En général, les frais ordinaires que la partie requise aurait engagés pour l'administration de sa législation fiscale interne devraient normalement être supportés par cette partie lorsque ces frais sont engagés pour répondre à une demande de renseignements. Ces frais devraient normalement comprendre les activités de routine comme l'obtention et la fourniture de copies de documents.

99. Une certaine souplesse paraît devoir être de rigueur pour déterminer qui supportera les frais, afin de tenir compte d'éléments comme les flux probables de demandes de renseignements entre les parties contractantes, l'existence ou non, dans les deux parties, d'une administration chargée de l'impôt sur le revenu, la capacité de chaque partie d'obtenir et de fournir les renseignements ainsi que le volume des renseignements dans le cas d'espèce. Diverses méthodes peuvent être utilisées pour répartir les frais entre les parties contractantes. Par exemple, la décision de répartition des frais pourra être prise au cas par cas. Autre solution, les autorités compétentes souhaiteront peut-être fixer pour l'instruction des demandes un barème prenant en compte le volume de travail nécessaire pour répondre à la demande. L'Accord permet aux parties contractantes ou à leurs autorités compétentes, si elles ont reçu délégation à cet effet, de déterminer d'un commun accord les règles applicables, étant donné la difficulté de prendre en compte la situation particulière de chaque partie.

#### **Article 10 (Dispositions d'application)**

100. En vertu de cet article, les parties contractantes doivent adopter les dispositions d'application nécessaires pour se conformer à l'Accord. L'Article 10 oblige les parties contractantes à adopter les dispositions nécessaires avec effet à la date prévue à l'Article 15. Implicitement, l'Article 10 exige également des parties contractantes qu'elles n'adoptent pas de nouvelles dispositions contraires à leurs obligations au titre de l'Accord.

#### **Article 11 (Langues)**

101. Cet article ménage aux autorités compétentes des parties contractantes la souplesse nécessaire pour décider de la langue ou des langues qui seront utilisées pour soumettre les demandes et y répondre, le français et l'anglais étant les possibilités retenues lorsqu'aucune autre langue n'est choisie. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

#### **Article 12 (Autres accords et arrangements internationaux)**

102. Cet article vise à faire en sorte que la partie requérante puisse utiliser l'instrument international qu'elle juge le plus adéquat pour obtenir les renseignements nécessaires. Cet article ne sera pas toujours nécessaire dans un cadre bilatéral.

### **Article 13 (Procédure amiable)**

#### ***Paragraphe 1***

103. Cet article instaure une procédure amiable pour régler les difficultés découlant de l'application ou de l'interprétation de l'Accord. En vertu de cette disposition, les autorités compétentes, conformément à leurs prérogatives en droit interne, peuvent compléter ou clarifier la signification d'un terme afin de remédier à toute difficulté.

104. Un accord amiable réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lie les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de le modifier ou de l'abroger.

#### ***Paragraphe 2***

105. Le paragraphe 2 mentionne d'autres types d'accords pouvant être conclus entre les autorités compétentes, en plus de ceux visés au paragraphe 1.

#### ***Paragraphe 3***

106. Le paragraphe 3 fixe les modalités de concertation des autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable. Il prévoit que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles directement, c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire de passer par la voie diplomatique. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête à tête ou tout autre moyen à leur convenance pour parvenir à un accord amiable.

#### ***Paragraphe 4***

107. Le paragraphe 4 de la version multilatérale précise que les accords conclus entre les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus ne lient en aucune manière les autorités compétentes des parties contractantes qui n'étaient pas parties aux accords en question. Cela est évident dans un cadre bilatéral ; c'est pourquoi cette disposition ne figure pas dans la version bilatérale.

#### ***Paragraphe 5***

108. En vertu de ce paragraphe, les parties contractantes peuvent convenir d'autres formes de règlement des différends. Par exemple, les parties contractantes peuvent convenir que, dans certaines circonstances, par exemple lorsqu'un différend n'a pu être réglé par la procédure amiable, le différend soit soumis à arbitrage.

### **Article 14 (Fonctions du dépositaire)**

109. L'Article 14 de la version multilatérale précise les fonctions du dépositaire. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

## Article 15 (Entrée en vigueur)

### **Paragraphe 1**

110. Le paragraphe 1 de la version bilatérale reprend le libellé classique des conventions bilatérales. Il est similaire à l'Article 29 paragraphe 1 du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

### **Paragraphe 2**

111. Le paragraphe 2 de la version multilatérale dispose que l'Accord n'entrera en vigueur qu'entre les parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur intention d'être liées à l'égard de l'autre partie contractante. Il n'y a pas de disposition correspondante dans la version bilatérale.

### **Paragraphe 3**

112. Le paragraphe 3 établit une différence entre l'échange de renseignements en matière fiscale pénale et l'échange de renseignements pour toutes les autres questions fiscales. En matière fiscale pénale, l'Accord entrera en vigueur le 1er janvier 2004. Bien entendu, lorsque les parties contractantes ont déjà en place un mécanisme (par exemple, une convention d'entraide judiciaire) qui permet l'échange de renseignements en matière fiscale pénale en conformité avec la norme contenue dans le présent Accord, la date du 1er janvier 2004 ne sera pas applicable. En ce qui concerne toutes les autres questions, elle entrera en vigueur le 1er janvier 2006. La version multilatérale édicte également une règle spéciale applicable aux parties qui souhaiteront utiliser ultérieurement l'Accord. Dans ce cas, l'Accord entre en vigueur le 30e jour suivant le dépôt des deux instruments. Conformément au paragraphe 2, l'Accord n'entre en vigueur qu'entre deux parties contractantes qui ont mutuellement fait part de leur souhait d'être liées à l'égard d'une autre partie contractante. Par conséquent, les deux parties doivent déposer un instrument, à moins que l'une des parties ait déjà fait part, dans un instrument antérieur, de son souhait d'être liée à l'égard de l'autre partie. Le délai de 30 jours court à compter de la date à laquelle les deux instruments ont été déposés.

### **Paragraphe 4**

113. Ce paragraphe énonce les règles applicables pour la date de prise d'effet de l'Accord. Ces règles sont identiques pour la version multilatérale et pour la version bilatérale. Les parties contractantes peuvent convenir que l'Accord prendra effet plus tôt.

114. Les règles du paragraphe 4 n'empêchent pas une partie contractante de demander des renseignements antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord, dès lors que ces renseignements se rattachent à un exercice fiscal ou à une opération imposable qui sont postérieurs à la date de prise d'effet. Toutefois, une partie requise ne contrevient pas à l'Accord si elle est dans l'incapacité d'obtenir des renseignements antérieurs à la date de prise d'effet de l'Accord parce qu'il n'était pas obligatoire à l'époque de conserver ces renseignements et que ceux-ci ne sont pas disponibles à la date de la demande de renseignements.

**Article 16 (Dénonciation)**

115. Les paragraphes 1 et 2 ont trait aux modalités de la dénonciation. Le fait que la version multilatérale de dénonciation reflète la nature de la version multilatérale, qui est plus un ensemble de traités bilatéraux identiques qu'un « véritable » accord multilatéral.

116. Le paragraphe 3 fait en sorte que les obligations nées de l'Article 8 subsistent après dénonciation de l'Accord.

# Mise à jour de l'Article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant

*Adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012*

## Article 26

### Échange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

- a. de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ;
- b. de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;
- c. de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

## Commentaires sur l'Article 26 concernant l'échange de renseignements

### I. Remarques préliminaires

1. Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

2. En conséquence, le présent Article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation fiscale interne des États contractants et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non résidents et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'Article 2.

3. L'Article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts, mais l'Article 26 régit les échanges de renseignements aux fins du recouvrement des impôts (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'Article 27). De la même manière, les procédures amiables sont traitées à l'Article 25, mais l'Article 26 régit les échanges de renseignements aux fins d'une procédure amiable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'Article 25).

4. En 2002, le Comité des Affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'Article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale 54 mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». À la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.

4.1. Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article, la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (voir paragraphe 19.6). Le paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (voir paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le paragraphe 2 constituait en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

4.2. Les Commentaires étaient par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspondait en partie à la disposition des paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications étaient apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution et des pratiques des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article.

4.3. L'article et les Commentaires ont été modifiés à la suite en 2012 pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Le paragraphe 2 de l'article a été modifié pour permettre aux autorités compétentes d'utiliser des

renseignements reçus à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. Ceci était précédemment inclus comme une disposition optionnelle au paragraphe 12.3 des Commentaires.

4.4. Les Commentaires ont été développés pour préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de : clarifications générales (voir paragraphe 5), de précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir paragraphe 5.1), de précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir paragraphe 5.2) et de nouveaux exemples (voir paragraphes 8(e)-(h) et 8.1). Les Commentaires prévoient également une norme optionnelle par défaut pour les délais dans lesquels les renseignements doivent être fournis, à moins d'un accord différent convenu entre les autorités compétentes (voir paragraphes 10.4-10.6) et que, conformément au principe de réciprocité, si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant (voir paragraphe 15). D'autres clarifications ont été ajoutées aux paragraphes 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 et 19.7.

## II. Commentaires des dispositions de l'article

### *Paragraphe 1*

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle demande des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.

5.1. Comme c'est le cas dans le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, une demande de renseignements ne constitue pas une « pêche aux renseignements » du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. De même, le paragraphe 1 n'oblige pas nécessairement à inclure dans la demande le nom et/ou l'adresse de la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements. En fait, la question de savoir quel degré de précision la demande doit avoir au sujet de cette personne est typiquement une question relevant du champ d'application des alinéas a) et b) du paragraphe 3 de l'Article 26.

5.2. La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple (h) donné au paragraphe 8, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple (a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.

5.3. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette la norme de pertinence vraisemblable, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article et dès lors entendue comme exigeant un échange de renseignements effectif (par exemple en remplaçant « est vraisemblablement pertinent » par « est nécessaire », ou « est pertinent » ou « peut être pertinent »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

5.4. Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres

renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemples les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales.

5.5. Les possibilités d'assistance prévues par l'article ne limitent pas celles qui sont prévues dans les accords internationaux existants ou autres arrangements entre les États contractants concernant la coopération en matière fiscale et ne sont pas non plus limitées par elles. L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane ayant pour fondement juridique d'autres instruments internationaux, les dispositions de ces instruments plus spécialisés prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne seront pas dans la pratique régis par le présent article.

6. Les exemples suivants pourront viser à éclairer les principes exposés aux paragraphes 5, 5.1 et 5.2 ci-dessus. Dans les tous ces cas exemples mentionnés aux paragraphes 7 et 8, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1 de l'Article 26. Dans les exemples donnés au paragraphe 8.1 et dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements en réponse à une demande de renseignements. Ces exemples sont seulement présentés à titre d'illustration. Ils doivent être lus à la lumière de l'objectif premier de l'Article 26, qui est de ne pas de restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser « dans la mesure la plus large possible ».

#### 7. Application de la Convention

- a. Aux fins d'application de l'Article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.
- b. A l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'Article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.
- c. Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).
- d. Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'Article 25.
- e. Lorsqu'il applique les Articles 15 et 23 A, l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où ses fonctions sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôt dans l'État A.

#### 8. Application de la législation interne

- a. Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
- b. Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune Convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la Convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.
- c. Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la Convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements

pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.

- d. L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résident dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.
- e. Les autorités fiscales de l'État A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque B située dans l'État B. Cependant, l'État A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de membres de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'État A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse E et de ses enfants K et L.
- f. L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale.
- g. La société A, résidente de l'État A, est détenue par la société étrangère non cotée B, résidente de l'État B. Les autorités fiscales de l'État A suspectent les dirigeants X, Y et Z de la société A de détenir directement ou indirectement la société B. Si tel était le cas, les dividendes reçus de la société A par la société B seraient imposables entre leurs mains comme actionnaires résidents au titre des règles de l'État A sur les sociétés étrangères contrôlées. La suspicion se fonde sur des renseignements communiqués aux autorités fiscales de l'État A par un ancien salarié de la société A. Face à ces allégations, les trois dirigeants de la société A nient détenir une quelconque participation dans la société B. Les autorités fiscales de l'État A ont épuisé tous les moyens nationaux à leur disposition pour obtenir des informations sur l'actionariat de la société B. L'État A demande dès lors à l'État B des renseignements indiquant si X, Y et Z sont actionnaires de la société B. En outre, comme dans de pareils cas, les participations sont souvent détenues, par exemple, par des sociétés écran et des actionnaires prête-noms, il demande également à l'État B si X, Y et Z détiennent une participation indirecte dans la société B. Si l'État B n'est pas en mesure de déterminer si X, Y ou Z détient une telle participation, l'État A lui demande des renseignements sur le (ou les) actionnaire(s) afin de pouvoir poursuivre son enquête.
- h. Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale due au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige

qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et clarifiant qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de commercialiser le produit sur son site web et l'État A dispose des preuves qu'il le commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête.

8.1 Situations dans lesquelles les États contractants ne sont pas tenus de communiquer des renseignements en réponse à une demande, dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée

- a. La banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.
- b. La société B est établie dans l'État B. L'État A demande les noms de tous les actionnaires de la société B qui résident dans l'État A ainsi que des renseignements sur tous les dividendes qui leur ont été versés. L'État requérant A indique que la société B a d'importantes activités commerciales dans l'État A et qu'il est donc probable qu'elle ait des actionnaires qui soient résidents de l'État A. La demande indique également qu'il est bien connu que les contribuables omettent fréquemment de déclarer des revenus ou des actifs étrangers.

9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

- a. sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;
- b. automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmises systématiquement à l'autre État ; voir les Recommandations du Conseil de l'OCDE C(92)50, du 23 juillet 1992 (la Recommandation du Conseil concernant un format magnétique normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux), C(97)29/FINAL, du 13 mars 1997 (la Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international), C(97)30/FINAL, du 10 juillet 1997, (la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé de l'OCDE destinée aux échanges automatiques de renseignements) et C(2001)28/FINAL, du 22 mars 2001 (la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de memorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales) ;

- c. spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

9.1. Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'Article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée « Échanges de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles » et peuvent se résumer ainsi :

- un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;
- un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne — ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant — conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays, avec le consentement du contribuable. La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son Article 9 ;
- un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles.

10.1. Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'Article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements

en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation des informations ainsi échangées aux fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'Article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article aux impôts couverts par la Convention.

10.2. Dans certains cas, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux. Les États contractants devraient s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demandes. En vertu du paragraphe 3, l'État requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si, par exemple, la forme demandée n'est pas connue ou autorisée dans sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de fournir ces renseignements.

10.3. La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après que les dispositions de l'article soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

10.4. Les États contractants peuvent souhaiter améliorer la rapidité et le délai de réponse relatifs aux échanges de renseignements réalisés en vertu de cet article en convenant des délais pour la communication de renseignements. Les États contractants peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à l'article :

« 6. Les autorités compétentes des États contractants peuvent convenir de délais pour la communication de renseignements en vertu du présent article. En l'absence d'un tel accord, les renseignements devront être communiqués le plus rapidement possible et, sauf lorsque le retard est dû à des obstacles d'ordre juridique, dans les délais suivants :

- a) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis sont déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les deux mois suivant réception de la demande de renseignements ;
- b) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis ne sont pas déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les six mois suivant réception de la demande de renseignements.

Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais ».

10.5. Les dispositions a) et b) du paragraphe optionnel 6, cité au paragraphe 10.4 fixent des standards par défaut pour des délais qui seraient applicables dans les cas où les autorités compétentes n'auraient pas passé d'accord prévoyant des délais plus ou moins longs. Les délais standards par défaut sont de deux mois à compter de la réception de la demande de renseignements lorsque les renseignements demandés sont déjà en la possession des autorités fiscales de l'État contractant requis, et de six mois

dans tous les autres cas. Nonobstant les délais standards par défaut ou les délais convenus autrement, les autorités compétentes peuvent convenir d'autres arrangements au cas par cas, par exemple lorsqu'elles estiment toutes deux que davantage de temps est opportun. Ceci peut être le cas lorsque la demande est de nature complexe. L'autorité compétente d'un État contractant requérant ne saurait alors refuser de manière déraisonnable la demande de l'autorité compétente de l'État contractant requis de lui accorder davantage de temps. Lorsqu'un État contractant requis n'est pas en mesure de communiquer les renseignements demandés dans les délais prescrits en raison d'obstacles d'ordre juridique (par exemple, en raison d'un litige en cours entamé par le contribuable pour contester la validité de la demande, ou encore en raison d'un litige en cours concernant une procédure de notification nationale du type décrit au paragraphe 14.1), il ne serait pas considéré comme ne respectant pas les délais.

10.6. La dernière phrase du paragraphe optionnel, cité au paragraphe 10.4, selon laquelle « Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais », montre clairement qu'aucune objection quant à l'utilisation ou l'admissibilité des renseignements échangés en vertu de cet article ne peut se fonder sur le fait que les renseignements ont été échangés après les délais convenus par les autorités compétentes ou les délais standards par défaut prévus dans ledit paragraphe.

## **Paragraphe 2**

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considèrera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'État requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'État requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'État requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'État requérant. Cependant, si des procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'État requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'État requis peut le faire à moins que l'État requérant ne précise autrement. Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. Dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de cet article jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article.

12. Sous réserve des paragraphes 12.3 et 12.4, les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement, le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi

être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.

12.1. Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. Les États contractants peuvent cependant, dans leurs négociations bilatérales, déroger à ce principe et convenir d'exclure que ces renseignements soient divulgués aux autorités en question.

12.2. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les États contractants qui permette une telle communication.

12.3. Les renseignements échangés à des fins fiscales peuvent présenter un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins s'ajoutant à celles mentionnées dans les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'Article 26. La dernière phrase du paragraphe 2 autorise donc les États contractants à partager les renseignements fiscaux pour autant que deux conditions soient remplies : premièrement, les renseignements doivent pouvoir être utilisés à d'autres fins en vertu de la législation des deux États et, deuxièmement, l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements doit autoriser cette utilisation. Elle autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales de l'État qui les reçoit avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires dudit État, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Lorsque l'État qui reçoit les renseignements souhaite les utiliser à d'autres fins (c'est-à-dire non fiscales), celui doit préciser à l'État qui fournit les renseignements les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne. Lorsque l'État qui fournit les renseignements est en mesure de le faire, compte tenu notamment des accords internationaux ou d'autres arrangements conclus entre les États contractants relatifs à l'assistance mutuelle entre les autres organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires, on devrait s'attendre généralement à ce que l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise ladite utilisation si les renseignements peuvent être employés à des fins similaires dans l'État qui fournit les renseignements. Les organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires recevant des renseignements au titre de la dernière phrase du paragraphe 2 doivent traiter ces renseignements comme confidentiels, conformément aux principes énoncés au paragraphe 2.

12.4. Il est reconnu que les États contractants peuvent souhaiter réaliser l'objectif global inhérent à la dernière phrase du paragraphe 2 par d'autres moyens et ils peuvent le faire en remplaçant la dernière phrase du paragraphe 2 par le texte suivant :

« L'autorité compétente de l'État contractant qui reçoit des renseignements en vertu des dispositions de cet article peut, avec l'accord écrit de l'État contractant qui a fourni les renseignements, également rendre disponibles ces renseignements pour qu'ils soient utilisés à d'autres fins autorisées en vertu des dispositions d'une Convention d'entraide judiciaire en vigueur entre les États contractants et permettant l'échange de renseignements fiscaux ».

13. Comme on l'a indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la troisième phrase du paragraphe 2 de cet article,

celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention.

### **Paragraphe 3**

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

14.1. Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment 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 l'État requérant. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une Convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées.

15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient

selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous-tend les alinéas a) et b) du paragraphe 3.

15.1. Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple un pays auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée dans le pays qui demande ces renseignements et refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée sur la base d'un argument de réciprocité. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés ne peuvent être eux-mêmes obtenus en vertu de la loi ou dans le cadre normal de la pratique administrative de l'État requérant, un État requis peut décliner une telle demande.

15.2. La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procèderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. Le paragraphe suppose, bien entendu, que les autorités fiscales disposent des pouvoirs et des ressources nécessaires pour faciliter l'échange effectif de renseignements. Supposons par exemple qu'un État contractant demande des renseignements dans le cadre d'une enquête dans les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, et qu'il précise dans la demande que ces renseignements pourraient être détenus par l'un des quelques prestataires de services identifiés dans la demande et établis dans l'autre État contractant. Dans ce cas, on devrait s'attendre à ce que l'État requis soit à même d'obtenir et de communiquer ces renseignements, dans la mesure où ils sont détenus par l'un des prestataires de services identifiés dans la demande. Lorsqu'il répond à une demande, l'État requis devrait être guidé par l'objectif primordial de l'Article 26 qui est de permettre l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible » et peut tenir compte de l'importance que revêtent pour l'État requérant les renseignements demandés, par rapport à la charge administrative pour l'État requis.

16.1. Les alinéas a) et b) du paragraphe 3 n'autorisent pas l'État requis à refuser une demande lorsque les paragraphes 4 ou 5 s'appliquent. Le paragraphe 5 s'appliquerait, par exemple, dans des cas où l'incapacité de l'État requis d'obtenir les renseignements a été spécifiquement liée au fait que les renseignements demandés sont supposés détenus par une banque ou un autre établissement financier. Ainsi, l'application du paragraphe 5 comprend des cas où les pouvoirs dont disposent les autorités fiscales pour obtenir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers sont soumis à des exigences différentes de celles qui s'appliquent généralement par rapport aux pouvoirs pour

obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsque les autorités fiscales sont seulement en mesure d'utiliser leurs pouvoirs d'obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers dans des cas où elles disposent d'informations précises sur le contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Tel pourrait également être le cas où, par exemple, afin d'être en mesure d'utiliser ses pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers, il est exigé un degré plus élevé de probabilité que les renseignements requis soient bien détenus par la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements que le degré de probabilité exigé pour l'utilisation des pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers.

17. Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret.

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas a) et b) du paragraphe 3 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

18.1. Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire.

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 3 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret.

19.1. Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité du paragraphe 2 de l'article. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées par paragraphe 2 peuvent empêcher l'utilisation des renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret professionnel ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble qu'il n'y a pas de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences adverses incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

19.2. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur

certain documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

19.3. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats, ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

19.4. Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3 :

« d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé lorsque ces communications sont :

- i. produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou
- ii. produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. ».

19.5. Le paragraphe 3 inclut également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cet effet, il est stipulé que les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation

serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

#### **Paragraphe 4**

19.6. Le paragraphe 4 a été ajouté en 2005 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Avant l'addition du paragraphe 4, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques des pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre partie à une convention, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que leur confère leur législation en vue du prélèvement de leurs propres impôts, même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».

19.7. En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les mesures dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant, et ce, que les renseignements puissent ou non toujours être collectés ou utilisés pour l'application de la législation fiscale de l'État contractant requis. Ainsi, par exemple, aucune restriction affectant la capacité d'un État contractant requis à obtenir auprès d'une personne des renseignements aux fins de sa propre législation fiscale au moment de la demande (par exemple, en raison de l'expiration du délai de prescription prévu par la législation interne de l'État requis, ou l'achèvement préalable d'un contrôle) ne saurait restreindre sa capacité à utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir des renseignements à des fins d'échange de renseignements. L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. Le paragraphe 4 n'oblige pas un État contractant requis à fournir des renseignements dans des circonstances où ledit État a cherché à obtenir les renseignements requis, mais constate que les renseignements ne sont plus disponibles à la suite de l'expiration du délai interne de conservation des documents. Toutefois, lorsque les renseignements requis sont toujours disponibles en dépit de l'expiration dudit délai de conservation, l'État requis ne peut refuser d'échanger les renseignements disponibles. Les États contractants devraient s'assurer que des documents comptables fiables sont conservés durant cinq ans ou plus.

19.8. La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

19.9. Pour de nombreux de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

« 4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs,

réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale. ».

### **Paragraphe 5**

19.10. Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en 2005, représente une modification de la structure de l'article, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrirait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

19.11. Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale 62 et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales » 63. Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

19.12. Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant l'établissement de sociétés par actions, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

19.13. Enfin, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

19.14. Le paragraphe 5 n'empêche pas un État contractant d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne

agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal agréé et son client, le paragraphe 3 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

19.15. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

- a. La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.
- b. Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.

#### **Observation sur les commentaires**

20. [Supprimé]

21. Concernant le paragraphe 15.1, la Grèce souhaite clarifier qu'en vertu de l'Article 28 de la Constitution grecque, les conventions fiscales internationales sont appliquées sur la base de la réciprocité.

# Permettre un échange effectif de renseignements : Norme sur la disponibilité et la fiabilité - Rapport du groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité (JAHGA)

## A. Introduction

1. L'échange de renseignements en matière fiscale est effectif lorsque des renseignements fiables, susceptibles d'être 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 renseignements. Cela suppose l'existence de règles claires de tenue des registres comptables et d'accès à ces registres.

2. Il existe plusieurs manières de garantir la disponibilité des registres comptables et l'accès à ces pièces. Ce document se concentre sur l'accès à des renseignements fiables et vraisemblablement pertinents et sur leur disponibilité.

3. Le document a été élaboré conjointement par des pays membres et non membres de l'OCDE<sup>1</sup> (les « partenaires participants ») grâce à leur coopération au sein du Groupe ad hoc conjoint sur la comptabilité du Forum mondial (« groupe JAHGA »). 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, Guernesey, Îles Caïmanes, Îles Cook, Île de Man, Îles Vierges britanniques, Irlande, Japon, Jersey, Malte, Maurice, Mexique, Pays-Bas, Panama, Royaume-Uni, Sainte-Lucie, Saint-Kitts-et-Nevis, Saint-Vincent et les Grenadines, Samoa, Seychelles et Suède.

4. Les délégués des partenaires participants ont élaboré ce document en sachant qu'ils se situaient sur une même base et qu'ils poursuivaient l'objectif commun de promouvoir un système financier mondial transparent et bien réglementé basé sur des normes communes, qui appelle la participation de tous les pays qui se considèrent comme des juridictions responsables dans l'économie mondiale.

5. Le document s'appuie sur l'idée que les règles et les normes mises en œuvre par tous les partenaires participants doivent garantir un échange effectif de renseignements. Les dispositifs doivent donc être simples, fiables et équitables.

6. En outre, aucune règle ou norme ne doit procurer un avantage compétitif à une catégorie d'entité ou bénéficiaire à une autre. Le document s'efforce donc de s'appliquer à toutes les entités et tous les accords entrant dans le cadre de cet exercice et toute référence aux « entités et arrangements pertinents » vise (i) les sociétés de capitaux, fondations, *Anstalten* et autres structures analogues, (ii) les sociétés de personnes<sup>2</sup> et autres groupements de personnes, (iii) les fiducies<sup>3</sup> et autres structures analogues, (iv) les

---

<sup>1</sup> Dans ce document, toute référence aux « pays » vise pareillement les « territoires » et les « juridictions ».

<sup>2</sup> L'appendice contient une note explicative sur les sociétés de personnes.

<sup>3</sup> L'appendice contient une note explicative sur les fiducies (« trusts »).

fonds et dispositifs de placement collectif<sup>4</sup>, et (v) toute personne détenant des actifs en qualité de fiduciaire (un exécuteur testamentaire, par exemple).

## B. Norme sur la disponibilité et la fiabilité

### I. Tenue de registres comptables fiables

7. Tous les entités et arrangements pertinents doivent tenir des registres comptables fiables. Pour être fiables, les registres comptables doivent :

- a) exposer correctement les transactions de l'entité ou arrangement pertinent ;
- b) permettre de déterminer à tout moment la situation financière de l'entité ou arrangement pertinent avec une précision raisonnable
- c) permettre la préparation des états financiers<sup>5</sup> (qu'elle soit ou non obligatoire).

8. Pour être fiables, les registres comptables doivent inclure la documentation sous-jacente, comme les factures, les contrats, etc., et détailler :

- a) toutes les sommes reçues et versées ainsi que l'objet de ces recettes ou versements ;
- b) toutes les cessions ou acquisitions ainsi que les autres transactions
- c) l'actif et le passif de l'entité ou arrangement pertinent.

9. L'importance des registres comptables d'une entité ou d'un arrangement pertinent dépend de la complexité et de l'importance de son activité mais doit, dans tous les cas, suffire à la préparation des états financiers<sup>6</sup>.

10. Dans le cas d'une société de capitaux, il incombe au pays ou au territoire dans lequel la société est enregistrée de l'obliger à tenir des registres comptables fiables. Cette responsabilité implique en particulier que le pays ou le territoire concerné dispose des pouvoirs nécessaires pour exiger la production des registres comptables. Nonobstant la responsabilité du pays ou territoire concerné à obtenir la production des registres comptables, un partenaire requérant peut, par exemple, soumettre également une demande au pays ou au territoire de gestion ou d'administration effective. S'il reçoit une demande de ce type, le pays ou territoire de gestion ou d'administration effective doit répondre directement au pays requérant.

11. Dans le cas d'une fondation, d'une *Anstalt* ou d'une structure analogue, il incombe au pays en vertu de la législation duquel cette entité a été créée de l'obliger à tenir des registres comptables.

<sup>4</sup> L'expression « fonds et dispositifs de placement collectif » vise tout véhicule de placement collectif, quelle que soit sa forme juridique. Voir article 4, paragraphe 1, alinéa h) de l'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale.

<sup>5</sup> Aux fins du présent document, il faut entendre par « états financiers » :

- un document décrivant les éléments d'actif et de passif d'une entité ou d'un arrangement pertinent à un moment donné,
- un ou plusieurs documents présentant les sommes perçues, les versements et les autres transactions effectués par une entité ou un arrangement pertinent,
- les notes annexes qui seraient nécessaires à une bonne compréhension des documents visés ci-dessus.

<sup>6</sup> Dans de nombreux cas, les entités et arrangements pertinents préparent des états financiers et, dans les cas complexes, les états financiers peuvent être un instrument important pour expliquer les transactions effectuées par une entité ou un arrangement pertinent. Si les états financiers existent et sont demandés par un autre pays, ils doivent être mis à la disposition des autorités du pays requérant dans un délai raisonnable. Voir également la section IV plus loin.

Nonobstant la responsabilité du pays ou territoire concerné, un partenaire requérant peut, par exemple, soumettre également une demande au pays de gestion effective.

12. Dans le cas des fiducies et des sociétés de personnes, l'acte constitutif de la fiducie, les statuts de la société de personnes ou la législation en vigueur doivent prévoir des obligations de tenue de registres et les pays doivent disposer des pouvoirs leur permettant d'obtenir ces renseignements. Cependant, dans certaines juridictions, il se peut que l'obligation de tenue de registres ne s'applique pas à certains types de fiducies comme les fiducies implicites (« *implied trusts* ») ou par interprétation (« *constructive trusts* ») qui ne concernent pas des activités à vocation commerciale. Les principes exposés dans ce paragraphe s'appliquent également aux successions (« *estates* ») et autres situations dans lesquelles des personnes détiennent des biens en qualité de fiduciaire.

13. Les principes applicables aux fonds et dispositifs de placement collectif obéissent en général à la forme juridique desdits fonds ou dispositifs. Ainsi, par exemple, les règles applicables aux sociétés de capitaux s'appliquent à tout fonds ou dispositif de placement collectif géré sous la forme juridique d'une société de capitaux. En outre, comme les fonds de placement collectif sont habituellement réglementés, la juridiction responsable de la réglementation exigera généralement la tenue de registres comptables.

## ***II. Durée de conservation des registres comptables***

14. Les registres comptables doivent être conservés pendant une durée minimale qui doit être égale à la période fixée dans ce domaine par le Groupe d'action financière. Cette période est actuellement de cinq ans. Une période de cinq ans représente donc un minimum, mais des périodes plus longues sont bien évidemment acceptables.

## ***III. Garantie de tenue de registres comptables fiables***

15. Les pays doivent avoir mis en place un système ou une structure qui garantit la tenue de registres comptables conformes aux normes définies aux paragraphes 7 à 9. Cet objectif peut être atteint de différentes manières. Les pays doivent examiner quel est le système le plus efficace ou le plus approprié en fonction de leurs caractéristiques spécifiques. Les paragraphes suivants visent à présenter quelques exemples d'approches possibles sans prétendre à l'exhaustivité. Il appartient à chaque pays de décider du schéma du système qu'il souhaite mettre en place et de sa composition. Il convient de noter que certains systèmes décrits ci-dessous peuvent ne pas se suffire à eux-mêmes et qu'il faille les combiner avec d'autres modèles pour atteindre l'objectif visé.

16. *Législation en vigueur (y compris droit des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes et des fiducies) et droit commercial.* La législation en vigueur peut imposer la tenue de registres comptables fiables et prévoir des sanctions à l'encontre des contrevenants. Les sanctions peuvent prendre la forme de pénalités infligées à l'entité ou à l'arrangement pertinent ainsi qu'aux personnes responsables de sa gestion (directeurs, fiduciaires, associés, par exemple) et inclure, s'il y a lieu, la radiation de l'entité concernée du registre des sociétés de capitaux ou d'un registre analogue.

17. La législation en vigueur peut aussi imposer l'établissement d'états financiers et exiger qu'une personne, le directeur de la société, par exemple, atteste que les états financiers dressent un tableau sincère et exhaustif des activités de l'entité ou de l'arrangement pertinent. La législation peut également imposer la vérification des comptes. Il se peut aussi que les états financiers doivent être communiqués à un service public ou que la loi impose le dépôt d'une déclaration attestant que des registres comptables complets et fiables sont conservés et peuvent être contrôlés à la demande. La communication de renseignements incorrects pourrait alors donner lieu à des pénalités importantes ou à d'autres sanctions. Ces dispositifs contribuent implicitement ou explicitement à garantir l'existence de registres comptables fiables et ils accroissent l'intégrité et la crédibilité des informations.

18. *Réglementation financière, législation sur la lutte contre le blanchiment des capitaux et autres réglementations.* La réglementation financière peut imposer la tenue de registres comptables fiables à

toutes les entités réglementées et le non-respect de cette obligation peut donner lieu à des pénalités importantes sous forme d'amendes, voire d'interdiction de poursuivre l'activité financière concernée. Par ailleurs, la législation relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux impose aux personnes soumises à cette législation et à ses textes d'application de conserver la trace de toutes les transactions, et quiconque enfreint ces obligations encourt des peines qui peuvent aller jusqu'à des sanctions pénales.

19. La tenue de registres comptables fiables peut aussi découler des règles qui s'imposent aux administrateurs d'une société de capitaux ou d'une fiducie. Ainsi, par exemple, une personne agissant en qualité de fiduciaire, de directeur ou de chef d'entreprise peut avoir pour obligation de tenir des registres comptables en règle et à jour pour toutes les transactions effectuées par la fiducie ou l'entreprise. Une procédure de contrôle visant à vérifier l'intégrité et la compétence des personnes désireuses d'administrer une société de capitaux ou une fiducie, combinée à une supervision régulière et appropriée de leurs activités, à l'imposition de fortes amendes en cas de violation des règles et à la possibilité d'un retrait de licence, constitue un ensemble de mesures de nature à garantir la tenue de registres comptables fiables.

20. Législation fiscale. La législation fiscale impose aux assujettis de tenir des registres comptables fiables. Elle prévoit toute une série de sanctions en cas de défaut de tenue de registres comptables fiables (charges d'intérêts, pénalités financières, calcul assis sur une estimation fiscale, possibilités de sanctions pénales).

21. Mécanismes volontaires. Parfois, les intérêts respectifs des parties concernées favorisent la tenue de registres comptables fiables. Ainsi, pour les fonds de placement collectif, les réalités commerciales peuvent être telles que, dans la pratique, ces fonds ne seront pas en mesure d'attirer et de fidéliser des investisseurs s'ils ne mettent pas en place des systèmes garantissant la tenue de comptes fiables.

#### **IV. Accès aux registres comptables**

22. Lorsque les registres comptables sont demandés par un autre partenaire, les autorités du pays requis doivent y avoir accès dans un délai raisonnable. Les autorités du pays requis doivent en particulier disposer des pouvoirs nécessaires pour obtenir les registres comptables de quiconque, dans leur juridiction, détient, contrôle ou a la possibilité d'obtenir ces renseignements. Il en résulte que le pays requis doit avoir pris des dispositions à cet effet, dispositions assorties de sanctions effectives en cas de non-respect de cette obligation (par exemple, à l'encontre de quiconque, suite à une notification, refuse de communiquer ces renseignements, détruit des documents en sa possession ou s'en dessaisit). La spécificité de ces dispositions dépendra souvent de la méthode choisie pour s'assurer de la tenue de registres comptables fiables<sup>7</sup>.

23. Cette obligation n'implique pas nécessairement que les registres comptables soient conservés dans la juridiction. Cependant, si la conservation des registres comptables hors de la juridiction est autorisée, les pays doivent avoir mis en place un système qui permet à leurs autorités d'avoir accès à ces registres dans les délais impartis.

### **Appendice au document final du groupe JAHGA**

#### **Note explicative : fiducies (« trusts »)**

1. On trouve des définitions de la notion de « trust » dans les lois nationales sur les trusts promulguées dans les juridictions qui les reconnaissent. La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance donne aussi une définition du trust.

---

<sup>7</sup> Les principes exposés dans ce paragraphe doivent aussi s'appliquer à l'aptitude des pays à obtenir des états financiers lorsqu'ils existent.

2. La définition suivante, contenue dans la Loi sur les trusts promulguée en 1989 à Guernesey et reprenant la définition de la Loi sur les trusts promulguée en 1984 à Jersey, est un exemple de définition que l'on trouve dans ce type de loi :

« Il y a trust dès lors qu'une personne (le « trustee ») détient ou est réputé détenir un bien ou est investi ou est réputé investi du pouvoir de gérer un bien qui ne constitue pas ou ne constitue plus un élément de son patrimoine

- a) pour le bénéfice d'une autre personne (le « bénéficiaire »), qu'elle soit ou non déjà identifiée ou existante
- b) pour toute fin autre que le seul bénéfice du « trustee ». »

3. La Convention de La Haye relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (1985) définit le trust comme suit (Article II) :

« Aux fins de la présente Convention, le terme « trust » vise les relations juridiques créées par une personne, le constituant, ... lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé. »

4. Qu'elle figure dans une loi nationale ou dans la Convention de La Haye, la définition d'un trust est généralement prise dans un sens large qui couvre toutes sortes de trusts.

5. Il est important de rappeler qu'un trust n'a pas la personnalité morale ; c'est une relation entre personnes physiques – le constituant (*settlor*), le fiduciaire (*trustee*) et le bénéficiaire (*beneficiary*).

#### *Fiducie explicite (« Express Trust »)*

6. Les fiducies explicites sont des fiducies créées volontairement et intentionnellement, verbalement ou par écrit :

- entre vifs par le constituant qui exécute un acte ou un instrument constitutif passé entre lui-même et des fiduciaires et en vertu duquel il transfère des biens à des fiduciaires chargés de les gérer conformément aux termes contenus dans ledit acte ou instrument ;
- entre vifs par le constituant qui transfère des biens à des fiduciaires et par les fiduciaires qui effectuent une déclaration de création de fiducie (à laquelle le constituant n'est pas partie) en vertu de laquelle ils s'engagent à gérer ces actifs conformément aux termes contenus dans l'instrument ; ou
- à cause de mort par la prise d'effet du testament du testateur qui impose aux exécuteurs testamentaires de transférer tout ou partie de ses biens à des fiduciaires (qui peuvent être les exécuteurs testamentaires) pour les gérer conformément à ses dernières volontés.

7. Il existe de nombreux types de fiducies explicites. Une fiducie peut réunir des éléments de différents types de fiducies.

#### **(a) Fiducie nue/simple (« Bare/Simple Trust »)**

Une fiducie nue est une fiducie qui confère à chaque bénéficiaire un droit immédiat et complet au capital et aux intérêts.

#### **(b) Fiducie discrétionnaire (« Discretionary Trust »)**

Une fiducie discrétionnaire est un type de fiducie dans lequel les intérêts des bénéficiaires ne sont pas fixés mais dépendent de l'exercice, par le fiduciaire, de certains pouvoirs discrétionnaires exercés en leur faveur. À ce titre, c'est la forme de fiducie la plus souple.

**(c) Fiducie d'usufruit (« *Interest in Possession Trust* »)**

Dans ce type de fiducie, le bénéficiaire (« *life tenant* ») a le droit de percevoir tous les fruits du fonds constituant la fiducie sa vie durant. En général, le fiduciaire aura aussi le pouvoir d'attribuer le capital au bénéficiaire. Souvent, la fiducie prévoit un usufruit successif au profit du bénéficiaire et de son conjoint. Au décès du « *life tenant* », le solde de l'actif de la fiducie est souvent géré au sein de fiducies discrétionnaires au profit des autres bénéficiaires.

**(d) Fiducie fixe (« *Fixed Trust* »)**

Dans ce type de fiducie, les intérêts de chaque bénéficiaire sont définis. Les fiduciaires sont libres de gérer les actifs de la fiducie, mais les intérêts des bénéficiaires sont définis dans et par l'acte de fiducie. Un exemple classique de ce type de fiducie consiste à verser un revenu à la femme du constituant et à attribuer le capital aux enfants à son décès.

**(e) Fiducie d'accumulation de capital (« *Accumulation and Maintenance Trust* »)**

Ce type de fiducie est généralement créé au bénéfice des enfants ou des petits enfants du constituant, les fiduciaires étant investis du pouvoir de verser un revenu à chaque bénéficiaire pendant sa minorité de façon à ce qu'il soit élevé au mieux et à faire fructifier le capital inutilisé. Lorsqu'il atteindra un âge déterminé, chaque bénéficiaire aura droit à une part de l'actif fiduciaire.

**(f) Fiducie protectrice (« *Protective Trust* »)**

Une fiducie protectrice est une fiducie qui prévoit que les droits d'un bénéficiaire peuvent diminuer ou s'éteindre, par exemple en cas de survenance d'événements déterminés (l'exemple classique est celui dans lequel le bénéficiaire tente d'aliéner ses droits aux revenus ou au capital).

**(g) Fiducie d'actionnariat des salariés (« *Employee Share/Options Trusts* »)**

Il s'agit de fiducies créées par des institutions au profit de leurs employés.

**(h) Fiducie de fonds de pension (« *Pension Fund Trust* »)**

Il s'agit de fiducies créées à l'effet de verser des pensions aux employés et aux personnes à leur charge.

**(i) Fiducie caritative (« *Charitable Trust* »)**

Il s'agit de fiducies créées uniquement à des fins caritatives. Ces fiducies nécessitent la désignation d'un administrateur.

**(j) Fiducie finalitaire (« *Purpose Trust* »)**

Il s'agit de fiducies qui ont une ou plusieurs finalités spécifiques. Il n'y a pas de bénéficiaire désigné ou vérifiable et un administrateur est généralement chargé d'appliquer les dispositions prévues dans l'acte constitutif de la fiducie.

**(k) Fiducie commerciale (« *Commercial Trust* »)**

Les cas les plus fréquents sont les suivants :

- fiducie d'investissement (« *unit trusts* »)
- fiducie-sûreté pour porteurs d'obligations
- fiducie de titrisation pour reconstitution de bilan

- fiducie de comptes clients pour avocats et autres prestataires de services intellectuels, indépendants des actifs propres des prestataires
- fiducie de fonds de garantie, dans l'attente de l'achèvement de travaux contractuels.

#### *Fiducie implicite (« Implied Trust »)*

8. Une fiducie peut aussi résulter d'une déclaration orale ou d'un comportement et le juge peut estimer qu'une fiducie a été créée dans certaines circonstances. De par leur nature même, ces fiducies échappent à toute obligation formelle. En général, l'existence de ces fiducies n'est reconnue qu'à la suite d'une action en justice.

#### *Fiducie par déduction (« Resulting Trust »)*

9. Les fiducies explicites et implicites supposent une intention à l'origine de leur création. Une fiducie par déduction existe dès lors qu'en l'absence d'intention, un droit de propriété légal est pourtant transféré d'une personne à une autre. Par exemple, si X transfère 100 GBP à Y alors qu'il exécute les dispositions d'une fiducie explicite portant sur 80 GBP, le solde de 20 GBP est assimilé à une fiducie par déduction qu'il s'agira de restituer à X. Dans ce cas, en l'absence d'intention, le bénéfice de la propriété demeure auprès de celui qui a effectué le transfert.

#### *Fiducie par interprétation (« Constructive Trust »)*

10. Les fiducies par interprétation sont celles qui naissent de circonstances dans lesquelles il serait déraisonnable ou inéquitable qu'une personne détentrice d'un bien le conserve entièrement pour son propre usage et bénéfice. Une fiducie par interprétation peut résulter de différents scénarios couvrant une large palette de cas. Ainsi, par exemple, les fruits d'une activité criminelle peuvent être retrouvés sur un compte bancaire. La banque, alertée de l'origine criminelle des fonds, les gèrera en qualité de fiduciaire pour le compte de ceux à qui ils appartiennent réellement.

11. Les fiducies peuvent aussi être classées d'après le motif de leur création. On peut en citer plusieurs types :

- les fiducies privées, créées au profit de personnes privées ou de groupes de personnes privées ;
- les fiducies publiques, créées au profit du public ou d'une partie du public (fiducies charitables créées pour réduire la pauvreté, favoriser l'éducation ou promouvoir une religion, par exemple) ;
- les fiducies finalitaires (voir plus haut).

12. Cette description succincte et limitée des fiducies montre que ce concept couvre une multitude de situations. Les fiducies ont toutes en commun le transfert de la propriété en common law (*legal ownership*) d'un bien et de sa gestion d'un constituant à un fiduciaire.

### **Note explicative : sociétés de personnes**

On rencontre le concept de société de personnes dans les lois de nombreuses juridictions. Si les définitions de la société de personnes peuvent varier selon les juridictions, elles indiquent toutes qu'une société est une association de deux ou plusieurs personnes qui conviennent de se regrouper pour poursuivre ensemble un objectif commun.

Dans beaucoup de juridictions relevant du système de *common law*, un élément essentiel de la société de personnes est que « l'objectif commun » doit consister à mener des activités à but lucratif. La section 1 de la loi britannique de 1890 relative aux sociétés de personnes (*UK Partnership Act*) définit ce type de société comme « la relation qui existe entre des personnes menant des activités en commun dans

un but lucratif.» On trouve des définitions identiques dans la législation de l'Australie, des Bermudes, du Canada et de l'Irlande ainsi que de nombreuses autres juridictions qui s'inspirent des principes juridiques du Royaume-Uni. De façon très similaire, l'U.S. Uniform Partnership Act<sup>8</sup> définit une société de personnes comme « une association de deux personnes ou plus en vue de mener des activités à but lucratif en tant qu'associés ».

Dans de nombreux pays relevant du système du code civil, comme l'Allemagne et l'Espagne, des sociétés de personnes peuvent être créées pour poursuivre un objectif commun à caractère commercial ou non et cet objectif ne doit pas être nécessairement à but lucratif.

La législation de nombreuses juridictions distingue les sociétés en nom collectif (*general partnerships*) et les sociétés en commandite simple (*limited partnerships*). Les caractéristiques les plus notables des sociétés en nom collectif sont que tous les associés ont une responsabilité illimitée à l'égard des obligations financières de la société et ont le droit de participer à sa gestion. Inversement, dans une commandite simple, les commanditaires n'ont pas une responsabilité illimitée à l'égard des obligations financières de la société et ils n'ont pas statutairement le droit de gérer les affaires de la société. La responsabilité des commanditaires à l'égard des obligations de la commandite simple est limitée à leurs apports dans le capital tels qu'ils ressortent des statuts de la société et aux dispositions de la législation en vigueur. De plus, dans une commandite simple, il doit y avoir au moins un commandité qui a une responsabilité illimitée.

On trouve d'autres types de sociétés de personnes dans la législation de nombreuses juridictions comme, par exemple, les sociétés à responsabilité limitée (*limited liability partnership*). Une société à responsabilité limitée est un hybride de la société en nom collectif et de la société en commandite simple. En général, elle permet la participation de tous les associés à sa gestion, mais elle limite leur responsabilité à l'égard de ses obligations financières. En tant que telle, la société à responsabilité limitée est responsable de toutes ses dettes et obligations, mais sa responsabilité est limitée à ses fonds propres. Les associés échappent à toutes responsabilités autres que celles qui découlent de leurs propres actes.

---

<sup>8</sup> Uniform Partnership Act, Sec. 6(1); Revised Uniform Partnership Act, Sec. 101(4).

# FORUM MONDIAL SUR LA TRANSPARENCE ET L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS À DES FINS FISCALES

## Manuel pour les évaluations par les pairs en matière de transparence et d'échange de renseignements sur demande

### Second cycle

Depuis 2010, le Forum mondial s'appuie sur un processus d'évaluation solide et transparent de la mise en œuvre de la norme d'ERD. Les équipes d'évaluation, composées d'experts des juridictions membres du Forum mondial et du personnel du Secrétariat du Forum mondial, procèdent à une évaluation complète du cadre juridique régissant la transparence et l'ERD dans les juridictions, ainsi que de son application en pratique.

Ce manuel s'adresse aux évaluateurs et aux juridictions évaluées dans le cadre du second cycle d'évaluations sur la transparence et l'échange de renseignements sur demande (ERD) du Forum mondial. Il contient des informations générales sur le Forum mondial, les documents essentiels régissant le processus d'évaluation des membres du Forum par leurs pairs et des non-membres pertinents, et les sources sur lesquelles le processus d'évaluation s'appuie. Les évaluateurs doivent se familiariser avec les informations et les documents contenus dans ce manuel pour pouvoir mener des évaluations précises et justes.

Le manuel se veut aussi une source d'informations pour les gouvernements, universitaires et autres personnes intéressées par la transparence et l'échange de renseignements sur demande à des fins fiscales.



Pour plus d'informations :



[www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence)



[gftaxcooperation@oecd.org](mailto:gftaxcooperation@oecd.org)



[@OECDtax](https://twitter.com/OECDtax)



[OECD Tax](https://www.linkedin.com/company/oecd-tax)