Projet de L'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables Note d'application consolidée Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels

Cette section du Manuel contient une note d'application sur la transparence et l'échange de renseignements. Ces notes sont extraites d'une note d'application consolidée qui a été développée dans le but de donner la marche à suivre pour évaluer des régimes préférentiels dans les pays membres de l'OCDE d'un plan général.

L'aide fournie dans les notes d'application est prévue afin d'aider des pays à évaluer si un régime particulier contient des éléments dommageables.

Le contenu sur l'échange d'informations est basé sur la même norme que celui utilisé par le Forum mondial dans le cadre de son travail. En ce qui concerne la transparence, quelques éléments décrits dans le chapitre seront familiers tandis que d'autres éléments ont été développés à des fins différentes et peuvent ne pas avoir la même pertinence avec le travail du Forum mondial. De façon générale, il faut retenir que le chapitre a été écrit dans le but de déterminer si un régime particulier d'impôts contient des éléments dommageables et non si une juridiction pouvait coopérer complètement aux questions fiscales internationales.

Le texte complet des notes d'application peut être trouvé à : *http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf*

TRANSPARENCE ET ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS

A. Introduction

Ce chapitre examine les critères de transparence et d'échanges effectifs de renseignements. Il met l'accent sur les pratiques particulières en matière de transparence et d'échanges de renseignements dans le cadre du rapport de 1998. [Ancien paragraphe 18] Les concepts de transparence et d'échanges effectifs de renseignements sont étroitement liés, car l'absence de transparence peut entraver l'échange effectif de renseignements. Ce chapitre envisage les deux facteurs et examine en particulier l'importance des points suivants :

- l'existence d'informations pertinentes et fiables ;
- la capacité juridique dont dispose un État pour obtenir des informations afin de les transmettre à l'État qui les demande ;
- les mécanismes juridiques permettant les échanges de renseignements ;
- des dispositifs de sauvegarde suffisants pour préserver la confidentialité des renseignements échangés ; et
- des dispositions administratives afin de faire en sorte que les échanges de renseignements fonctionnent effectivement.

[Ancien paragraphe 17]. Les parties B et C de ce chapitre fournissent des indications sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements. La partie D donne des exemples des types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les types particuliers de régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

[Ancien paragraphe 15]. Les juridictions qui ont pris l'engagement de coopérer avec l'OCDE ont apporté une contribution importante dans ce domaine en participant au Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements (« le Groupe de travail »). Le Groupe de travail a été constitué pour élaborer un modèle d'instrument juridique pouvant être utilisé pour mettre en place un échange effectif de renseignements. Son travail a servi de référence pour l'élaboration de ce chapitre et l'instrument est joint en annexe au présent document.

[Ancien paragraphe 16]. Il ne faudrait pas considérer que les pratiques en matière de transparence et d'échange de renseignements décrites dans ce chapitre remettent en cause le rôle légitime que joue le secret bancaire dans la protection de la confidentialité des affaires financières du client d'une banque. Voir, d'une manière générale, le Rapport publié en 2000 par l'OCDE et intitulé « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* ». La divulgation non autorisée d'informations bancaires pourrait compromettre les intérêts financiers des clients d'une banque ou représenter une menace pour ces clients. Par conséquent, comme il en sera question plus loin dans ce chapitre, l'accès aux renseignements bancaires ne doit être autorisé qu'en cas d'enquête fiscale civile ou pénale légitime et des règles de confidentialité strictes doivent empêcher que les informations fournies ne soient divulguées de façon inappropriée.

B. Transparence

L'absence de transparence peut être constatée de deux manières : 1) à travers la façon dont un régime est conçu et administré : l'application favorable des lois et réglementations, la possibilité de négocier les dispositions fiscales et l'absence de large diffusion d'informations sur les pratiques administratives, notamment ; et 2) par l'existence de dispositions, comme des lois sur le secret professionnel ou des obligations inappropriées en matière de renseignements, notamment sur la propriété, entravant (ou susceptibles d'entraver) l'échange effectif de renseignements. Le premier point, y compris les éléments d'échanges de renseignements, est également abordé en détail dans les chapitres sur les décisions anticipées et les prix de transfert.

L'échange de renseignements ne peut être effectif que s'il est associé à un cadre réglementaire destiné à garantir (1) que des renseignements pertinents et fiables existent et (2) que l'État requis puisse obtenir les informations aux fins de l'échange de renseignements.

i) Existence de renseignements pertinents et fiables

Si la loi locale n'exige pas la conservation, pour des raisons fiscales, commerciales ou réglementaires, des renseignements nécessaires pour répondre à une demande ou si elle ne l'exige pas sur une période raisonnable, ces renseignements peuvent ne pas être disponibles aux fins de l'échange au moment où la demande est formulée.

a) Livres et documents comptables

Les entreprises et les autres personnes sont en général tenues de conserver des livres et documents comptables pour des raisons fiscales, commerciales, réglementaires ou autres. Néanmoins, la valeur de ces livres et documents dépendra de leur fiabilité. Les informations qu'ils contiennent seront d'autant plus fiables qu'elles auront fait l'objet d'une vérification externe. Si les entreprises ont l'obligation, par exemple, de conserver des livres et documents, mais pas de remplir une déclaration d'impôt sur cette base, de déposer des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou de faire procéder chaque année à une vérification externe de leurs comptes, elles peuvent ne pas se sentir tenues de conserver des documents précis conformes aux pratiques comptables généralement admises à l'échelle internationale. Les renseignements peuvent donc ne pas être fiables aux fins de l'application des lois fiscales du pays qui demande les renseignements.

Dans le cadre de l'analyse des obligations en matière de conservation des documents, il serait également souhaitable d'évaluer les règles relatives aux périodes minimales de conservation. Dans de nombreux secteurs d'activité, comme celui de la banque, les autorités de tutelle ont établi des obligations de conservation minimale des documents à des fins réglementaires. Par exemple, le Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (le « GAFI ») a traité de cette

question dans la Recommandation 12 de ses Quarante Recommandations, qui fixe une période minimale de conservation de cinq ans pour les institutions financières. De même, pour pouvoir justifier les informations figurant dans leur déclaration d'impôt, les contribuables doivent, d'une manière générale, conserver les renseignements pertinents jusqu'à expiration du délai de prescription applicable à l'exercice en question.

b) L'identité du bénéficiaire en titre, du bénéficiaire effectif et des autres personnes

119. Un échange effectif de renseignements implique l'existence de renseignements sur la propriété des sociétés anonymes, sociétés de personnes, fiducies, fondations et autres personnes. Si ces informations ne sont pas conservées à des fins fiscales, réglementaires, commerciales ou autres, elles peuvent ne pas être disponibles lors de la réception de la demande de renseignements. Les renseignements devraient correspondre au type d'informations que les autres pays peuvent légitimement s'attendre à recevoir en réponse à une demande de renseignements. Des informations devraient être disponibles sur toutes les personnes relevant de la compétence d'un pays donné. Les pays devraient veiller à ce que ces renseignements soient conservés ou puissent être obtenus par les autorités et à ce qu'ils puissent être échangés sur demande[119].

En ce qui concerne les sociétés anonymes et sociétés de personnes, les pays devraient s'assurer de l'existence de renseignements concernant les propriétaires en titre, qui sont aussi bien souvent les bénéficiaires effectifs. Les participations, en tant que propriétaire en titre, dans une société de personnes incluent toutes les formes de participations : régime de la société en nom collectif ou de la société en commandite, ou participation au capital ou aux bénéfices.

Toutefois, la mise à disposition de renseignements sur la propriété ne devrait pas se limiter à la propriété en titre. Dans certains cas, la propriété en titre peut faire l'objet d'un mandat ou d'un dispositif similaire. Lorsque le propriétaire en titre agit pour le compte

119. Ce chapitre ne traite pas des mécanismes qui peuvent être utilisés pour obtenir des informations sur la propriété. Le rapport de l'OCDE intitulé « Au-delà des apparences : utilisation des entités juridiques à des fins illicites » (OCDE, 2001) propose un « menu » des différentes options possibles pour l'obtention et la mise en commun de renseignements concernant le bénéficiaire effectif et le contrôle des sociétés.

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 sera bien souvent le 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 de tels cas, ainsi que dans d'autres, où le propriétaire en titre n'est pas (ou n'est que partiellement) le propriétaire économique, des renseignements devraient pouvoir être obtenus par les autorités sur le (les) propriétaire(s) économique(s) en plus des renseignements concernant le (les) propriétaire(s) en titre. Ainsi, un État partie à une convention est en mesure d'appliquer sa réglementation sur le bénéficiaire effectif quelle que soit l'interprétation juridique ou économique précise de la définition du bénéficiaire effectif.

S'agissant des fiducies et des fondations, des informations devraient être disponibles sur l'identité des constituants, fondateurs, fiduciaires, membres du conseil de la fondation, bénéficiaires et toute autre personne qui est à même de donner des instructions pour l'administration des biens ou des revenus de la fiducie ou de la fondation. L'expression « conseil de la fondation » doit être interprétée de façon très large : elle désigne toute personne ou groupe de personnes gérant la fondation ou ayant autorité pour agir en son nom. Il conviendrait en outre que des informations soient disponibles sur des personnes qui se trouvent dans une situation similaire à celle d'une fiducie ou d'une fondation. Néanmoins, il est entendu que lorsqu'une fiducie, une fondation ou une autre structure similaire œuvre pour une cause et n'a pas pour bénéficiaires un groupe identifié de personnes, les renseignements relatifs aux bénéficiaires peuvent être limités. Cependant, même lorsqu'il existe de tels objectifs, des informations concernant l'identité des personnes qui décident de l'utilisation des actifs ou de la distribution des revenus doivent être conservées ou pouvoir être obtenues. En outre, des informations concernant les personnes qui bénéficient de ces utilisations et distributions doivent être conservées ou pouvoir être obtenues à des fins d'échange de renseignements.

La plupart des structures organisationnelles pourront être classées dans les catégories suivantes : société anonyme, 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 pour lesquelles une demande de renseignements sur la propriété pourra être légitimement formulée,

mais qui n'entreront dans aucune de ces catégories. À titre d'exemple, un organisme de placement peut être de nature purement contractuelle. Dans ce cas, il conviendrait de conserver des renseignements sur toute personne ayant un droit de participation aux revenus ou gains de la structure ou au produit de toute vente ou liquidation.

Veiller à ce que des renseignements actualisés sur la propriété soient disponibles à des fins d'échange de renseignements pourrait se révéler difficile pour les sociétés cotées et les fonds de placement collectif, dont les actionnaires changent fréquemment. Par conséquent, le présent chapitre autorise, dans de tels cas, l'application d'une norme plus libérale. Cette norme est exposée en détail dans le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir l'Annexe) et s'applique également aux fins du présent chapitre.

c) Information sur les régimes préférentiels et application de ces régimes aux contribuables

Dans certains pays, l'application d'un régime spécifique nécessite une autorisation, une licence, une décision anticipée ou un acte administratif similaire. Si les indications données dans le chapitre V sur les décisions anticipées ne s'appliquent pas à ce type de régime et si l'administration dispose de pouvoirs discrétionnaires pour appliquer ce régime spécifique, les décisions, conditions supplémentaires et renseignements *ad hoc* devraient être conservés. Les renseignements *ad hoc* comprennent les informations fournies par le contribuable pour bénéficier du régime en question.

De plus, les renseignements concernant l'application d'un régime préférentiel à un contribuable donné devraient être conservés. Ces renseignements devraient comporter des informations sur les revenus ainsi que sur toute déduction, dotation aux provisions, amortissement, etc., qui diminue les bénéfices imposables. En outre, il convient de conserver des renseignements sur le taux d'imposition des bénéfices imposables, et notamment sur toute réduction apportée au taux normal d'imposition. Des informations concernant les dividendes distribués et les intérêts versés au titre de prêts des actionnaires devraient également exister. Les renseignements concernant le nombre de collaborateurs de l'entité, ainsi que les compétences et le contrat de travail de ces derniers devraient être conservés. S'agissant des documents ayant trait aux prix de transfert, il convient de tenir compte des indications figurant dans la note d'application sur les prix de transfert.

Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif qu'aucune information pertinente n'est conservée ou disponible à ce sujet.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en un manque de transparence :

1. Les autorités du pays, de même que les personnes concernées ou des tiers relevant de cette juridiction, ne conservent ou ne peuvent obtenir de renseignements concernant :

- la propriété (du bénéficiaire en titre comme du bénéficiaire effectif) des sociétés anonymes, sociétés de personnes, et autres personnes ;
- les livres et documents comptables des sociétés anonymes, sociétés de personnes et autres personnes ;
- les fiducies et fondations (par exemple : type, identité des constituants, fiduciaires, membres du conseil d'administration des fondations et bénéficiaires) ;
- les mouvements d'actifs ;
- l'identité des gérants des fonds de placement collectifs ;
- la propriété des comptes bancaires et les renseignements sur les transactions ;
- les réserves, les primes d'assurance versées et les gains réalisés sur les contrats d'assurance-vie dans le cas des compagnies d'assurance et de réassurance ;
- les détails des transactions réalisées avec des parties liées.

2. Un pays ne définit aucune obligation quant au dépôt des déclarations d'impôt ou des états financiers auprès d'une instance réglementaire ou aux vérifications extérieures des comptes, ni aucune autre obligation susceptible de garantir la fiabilité des livres et documents comptables.

3. Les obligations fiscales, commerciales ou réglementaires ne garantissent pas que les livres et documents comptables sont conservés sur une durée raisonnable. Une durée de conservation des documents d'au moins cinq ans serait considérée comme raisonnable.

4. L'administration d'un pays détient des pouvoirs discrétionnaires pour accorder un régime préférentiel, mais les décisions, conditions supplémentaires et renseignements ad hoc ne sont conservés ni par les autorités, ni par des personnes relevant de cette juridiction.

5. Une personne se voit accorder un régime préférentiel par un pays, mais les renseignements décrits aux paragraphes 29 et 30 ne sont conservés ni par les autorités de ce pays, ni par des personnes relevant de sa compétence.

ii) Accès à l'information

Lorsque les renseignements pertinents sont conservés, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait avoir le droit d'obtenir ces renseignements. Par conséquent, les autorités fiscales ou toute autre autorité compétente devrait disposer de pouvoirs adéquats de collecte de renseignements pour pouvoir obtenir des renseignements à des fins d'échange. Ces pouvoirs de collecte de renseignements sont, néanmoins, limités par des contraintes juridictionnelles. Par conséquent, un État requis n'a pas obligation de fournir des renseignements qui ne sont ni détenus par ses autorités, ni en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de sa compétence territoriale.

Dans le cadre d'une demande de renseignements ayant trait à une affaire fiscale pénale, ces renseignements devraient pouvoir être obtenus, que l'acte faisant l'objet de l'enquête constitue ou non une infraction pénale selon le droit de l'État requis s'il s'était produit dans ledit État.

Dans le cadre d'une affaire fiscale civile ou pénale, l'État requis devrait pouvoir obtenir les renseignements qu'il en ait ou non besoin à ses propres fins fiscales. Si l'on exigeait un intérêt fiscal

national, cela pourrait rendre inefficace tout échange de renseignements, en particulier lorsque l'État requis ne perçoit pas d'impôt sur le revenu. Par exemple, un régime préférentiel peut prévoir une exonération des bénéfices. Le pays proposant l'exonération peut décider qu'il n'a pas besoin, à ses propres fins, d'obtenir des renseignements sur une personne bénéficiant de ce régime. Une décision similaire peut être prise par un pays ne percevant pas d'impôt sur les bénéfices des entreprises. Néanmoins, ces renseignements pourraient rester pertinents pour un autre pays (par exemple : le pays de résidence de la société mère).

Les pays devraient utiliser les indications figurant dans l'encadré ci-dessous afin de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle manque de transparence au motif que les renseignements ne sont pas accessibles.

Les éléments suivants sont susceptibles de résulter en une absence de transparence :

- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir, en réponse à une demande spécifique, de renseignements en matière fiscale pénale à moins que l'acte faisant l'objet de l'enquête ne constitue une infraction pénale selon le droit du pays requis s'il s'y est produit.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir de renseignements en réponse à une demande spécifique, à moins qu'il n'ait lui aussi besoin de ces informations à ses propres fins fiscales.
- Un pays ne peut ni obtenir, ni fournir les renseignements décrits dans l'encadré faisant suite au paragraphe 31 en réponse à une demande spécifique.

C. Échange de renseignements

L'échange de renseignements suppose l'existence de dispositifs juridiques régissant la communication de renseignements à un autre État à des fins d'administration fiscale. Ces dispositifs juridiques doivent s'accompagner de mesures convenables de protection de la confidentialité des renseignements échangés. Enfin, des mesures administratives doivent être prises pour garantir le bon fonctionnement de l'échange de renseignements.

i) Dispositifs juridiques régissant l'échange de renseignements

L'échange de renseignements intervient généralement aux termes d'un traité bilatéral ou multilatéral ou d'un accord autorisant explicitement l'échange de renseignements en matière fiscale. Le modèle d'instrument élaboré par le Groupe de travail (voir Annexe A) définit un cadre juridique convenant à l'échange de renseignements. Des pays peuvent choisir les instruments qu'ils estiment les plus appropriés pour permettre des échanges de renseignements. L'important n'est pas l'utilisation d'un instrument spécifique mais l'existence d'un mécanisme effectif d'échange de renseignements.

Pour permettre un échange d'information effectif en ce qui concerne les régimes préférentiels répondant au critère de taux d'imposition effectif faible ou nul, le champ d'application de l'accord doit être large, de sorte à ne pas constituer en soi un obstacle à l'échange. Par exemple, un accord limité aux affaires fiscales pénales donnerait lieu à des échanges très limités. Dans certains cas il est difficile, sans les renseignements d'une juridiction étrangère, de déterminer si les actes répréhensibles commis par le contribuable constituent des délits ou des infractions.

ii) Types d'échanges de renseignements

L'échange de renseignements peut revêtir trois formes différentes : l'échange sur demande, spontané ou automatique.[120] L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 n'implique pas nécessairement l'échange automatique de renseignements.

L'échange effectif de renseignements tel que l'entend le Rapport de 1998 se limite à l'échange de renseignements sur demande, excepté dans les cas examinés dans les chapitres sur les prix de transfert et les décisions anticipées. L'échange de renseignements sur demande ne couvre pas les simples « pêches aux renseignements ».

iii) Limitations à l'échange de renseignements

Même si un large champ d'application est recommandé, il est admis par tous les traités et accords concernant l'échange de renseignements qu'il existe des circonstances dans lesquelles il ne

120. Voir les commentaires sur l'article 26, paragraphe 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour plus de précisions.

convient pas de demander des renseignements à un autre État. Par exemple, l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE se réfère à un certain nombre de limitations à l'obligation de fournir des renseignements notamment le fait que les États contractants ne soient pas tenus d'utiliser des méthodes administratives qui diffèrent de leur législation et de leurs pratiques administratives, de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus en vertu de leur législation ou dans le cadre du fonctionnement normal de leur administration, ni de communiquer des renseignements qui auraient pour effet de divulguer des secrets commerciaux ou certains autres secrets, ou qui seraient contraires à l'ordre public.

a) Secrets commerciaux, professionnels et autres types de secret

Comme l'indiquent les Commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, il convient de ne pas donner une interprétation trop large de la notion de secret. Avant d'invoquer ces dispositions, un pays devra examiner avec soin si les intérêts du contribuable justifient réellement leur application. Sinon, il est évident qu'en bien des cas une interprétation trop large entraverait l'efficacité de l'échange de renseignements.

De plus, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas généralement un secret commercial, industriel ou autre. Dans des cas exceptionnels, les livres et documents comptables peuvent toutefois bénéficier du régime du secret. Par exemple, une demande de renseignements financiers peut être rejetée si la réponse à cette demande devait dévoiler le modèle exclusif de tarification d'une banque ou d'une institution financière.

Les dispositions concernant les secrets commerciaux, industriels et autres sont principalement applicables lorsque la communication de renseignements en réponse à une demande révélerait des droits de propriété intellectuelle protégés et créés par le détenteur du renseignement ou par une tierce personne. Par exemple, une banque pourrait détenir une demande de dépôt de brevet en instance à titre de garantie, ou encore, une demande de prêt pourra contenir la description d'un procédé commercial. En pareils cas, l'État requis pourra rejeter toute partie d'une demande de renseignements qui révélerait des informations protégées par un brevet, des droits d'auteurs ou par d'autres droits de propriété intellectuelle.

b) Réciprocité

En règle générale, le principe de réciprocité stipule qu'un État requis n'est pas tenu d'obtenir ni de fournir un renseignement que l'État requérant ne pourrait pas obtenir dans des circonstances similaires en vertu de sa propre législation pour l'application de sa propre législation fiscale.

Le principe de réciprocité vise à empêcher l'État requérant de contourner les restrictions de son droit interne au moyen d'une demande de renseignements adressée à d'autres États contractants et, ce faisant, d'user 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. Un État requis peut donc rejeter une demande dès lors que l'État requérant n'aurait pu, du fait de ses propres règles en matière d'auto-incrimination, obtenir les renseignements dans des circonstances similaires.

De plus, le principe de réciprocité vise à équilibrer les charges administratives assumées par les États contractants. Il est admis que la réponse à une demande de renseignements, en particulier lorsque l'information n'est pas nécessaire aux autorités de l'État la fournissant, constitue une charge pour cet État.

Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque la législation ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit cette procédure. Par exemple, il est impossible qu'un État requis invoque l'absence de régime de décisions anticipées dans l'État requérant et, prétextant que son propre régime de décisions anticipées se fonde sur l'argument de la réciprocité, refuse de fournir le renseignement demandé. De la même façon, si l'un des pays ne dispose en pratique d'aucun Accord préalable en matière de prix de transfert (« APP ») formel ou informel, la clause de réciprocité ne l'empêche pas de demander des renseignements sur des APP conclus par les autorités d'autres pays**.** Bien entendu, lorsque les renseignements demandés eux-mêmes « ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale »[121] de l'État requérant, l'État requis peut refuser cette demande.

121. Article 26, paragraphe 2, alinéa b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Voir aussi le paragraphe 15 des Commentaires correspondants.

c) Primauté des sources de renseignement nationales

Il convient qu'un État se reporte aux sources de renseignements prévues par sa propre législation fiscale avant de demander des renseignements à un autre État. Si l'État requérant n'a pas au préalable mis en œuvre tous les moyens dont il disposait sur son propre territoire pour satisfaire à sa demande de renseignements, dès lors que l'obtention de ces renseignements n'entraînait pas de difficultés disproportionnées, l'État requis est en droit de rejeter la demande sans pour autant faillir au critère d'échange effectif de renseignements.

d) Secret professionnel de l'avocat

Le secret professionnel de l'avocat concerne généralement les renseignements qui constituent des communications confidentielles entre un client et un avocat ou tout autre représentant juridique agréé. Bien que le champ d'application de ce secret professionnel puisse différer selon les États, il ne faut pas qu'il soit trop large, afin de ne pas entraver des échanges effectifs de renseignements. Pour une description générale du secret professionnel de l'avocat, voir les Commentaires de l'article 7 de l'Accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale qui figure en annexe.

e) Ordre public

La question de l'ordre public devrait rarement se poser dans le contexte de demandes de renseignements. Généralement, l'ordre public ne peut être invoqué que dans des cas extrêmes où la communication de l'information demandée irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État. Par exemple, l'ordre public entrerait en jeu si l'enquête fiscale dans l'État requérant était motivée par des persécutions raciales ou politiques. L'ordre public peut également être invoqué lorsque les renseignements demandés constituent un secret d'État, par exemple dans le cas d'une information sensible détenue par les services secrets dont la divulgation irait à l'encontre des intérêts vitaux de l'État requis.

L'encadré ci-dessous propose des orientations qui devraient permettre aux États de déterminer si un régime préférentiel répondant au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements.

Les caractéristiques suivantes ont de forte chance d'aboutir à une absence efficace :

- un pays n'a pas de dispositif juridique d'échange de renseignements.
- un pays échange des renseignements uniquement en matière fiscale pénale.
- le mécanisme juridique pour l'échange de renseignements est rendu inefficace par des clauses de confidentialité, de secret professionnel, de l'avocat ou des règles ou pratiques concernant l'ordre public trop larges.

iv) Protection de la confidentialité des informations fournies

Au niveau national, les autorités fiscales doivent assurer la stricte confidentialité des renseignements reçus ou réunis à des fins fiscales concernant le contribuable. En l'absence de confidentialité, il pourrait être difficile aux autorités fiscales d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale. Ce « secret fiscal » est encore plus important sur le plan international et constitue le fondement de la confiance mutuelle entre les pays. L'échange de renseignements est un point très sensible pour les contribuables et les pouvoirs publics et ils pourraient se montrer moins disposés à fournir des renseignements s'il devait s'avérer que les renseignements fournis sont utilisés à des fins autres que fiscales. Compte tenu de la légitimité de ces préoccupations, la confidentialité est une composante essentielle d'un instrument d'échange de renseignements. Afin de pouvoir assurer la confidentialité des activités d'un contribuable, des mesures doivent être mises en place au niveau national afin d'éviter que des renseignements réunis à des fins fiscales ne soient divulgués à des personnes non autorisées ou utilisés à mauvais escient. Dans le même temps, des dispositions doivent être prises pour que les personnes chargées de l'administration et de l'application de la législation fiscale puissent accéder aux renseignements.

Lorsqu'un pays ne dispose d'aucune mesure efficace de protection de la confidentialité des renseignements fournis par un autre pays, ce dernier est en droit de refuser d'échanger des informations. Dans ce cas, le refus de communiquer des renseignements concernant un régime préférentiel prévoyant l'application d'un taux d'imposition

nul ou faible ne constitue pas un refus d'application du critère d'échange effectif de renseignements.

v) Les pratiques administratives en vue d'un échange effectif de renseignements

En dehors de la mise en place de mécanismes juridiques permettant aux pouvoirs publics de soumettre une demande de renseignements ou d'y répondre, les pays devraient disposer de procédures administratives permettant un bon fonctionnement du système de traitement des demandes et des réponses à des demandes de renseignements. Il devrait par exemple exister des procédures de vérification rapide des demandes entrantes et sortantes permettant de veiller à ce que ces dernières soient conformes aux dispositions de la convention et qu'elles comportent suffisamment de renseignements pour être satisfaites. Par conséquent, sauf situation particulière, un État devant fournir des renseignements devrait notifier, dans un délai de 60 jours, les autorités compétentes du pays demandeur de toute insuffisance de sa demande de renseignements. De même, sauf situation particulière, les autorités compétentes du pays devant fournir les renseignements devraient notifier les autorités compétentes du pays demandeur, dans un délai de 90 jours après réception de la demande de renseignements, de leur impossibilité d'obtenir ou de fournir les renseignements demandés. Une telle notification devrait spécifier les raisons de l'incapacité à fournir les renseignements demandés, la nature des obstacles ou les raisons du refus.

Dans certains pays, la législation exige la notification au contribuable concerné de toute demande de renseignements avant que les renseignements ne soient fournis au pays qui a effectué la demande. Ces obligations de notification ne sont pas incompatibles avec des échanges effectifs de renseignements. Toutefois, les règles en matière de notification devraient être telles qu'elles ne mettent pas en échec les efforts du pays qui demande les renseignements. Par exemple, les règles en matière de notification devraient autoriser des exceptions à la notification préalable (par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête effectuée par le pays qui demande les renseignements).

Les pays devraient suivre les indications fournies dans l'encadré ci-après pour déterminer si un régime préférentiel qui répond au critère d'imposition faible ou nulle ne comporte pas d'échanges effectifs de renseignements en raison de procédures administratives inadaptées.

La caractéristique suivante est susceptible de se traduire par une absence d'échange effectif de renseignements :

Un pays ne dispose pas de procédures administratives permettant un traitement rapide et efficace des demandes et des réponses dans le cadre d'un échange de renseignements.

D. Exemples de renseignements propres à certains régimes

Cette partie donne des exemples de types de renseignements que les pays devraient être en mesure d'obtenir et de fournir en ce qui concerne les régimes préférentiels identifiés dans le rapport 2000.

Les assurances

- Les primes versées à la société et les indemnités versées par la société ;
- les dispositions des contrats correspondant aux primes versées, comme l'identité des souscripteurs de la police, les risques couverts et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable des dotations aux réserves.

Les opérations de financement et de prêt

- Les prêts accordés par la société et les intérêts perçus en retour ;
- les renseignements relatifs aux contrats sur la base desquels les prêts ont été accordés, comme l'identité de l'emprunteur, les raisons justifiant l'emprunt et la durée des contrats ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les actifs corporels et incorporels apportés à d'autres

sociétés ;

- les prises de participation.

Les gestionnaires de fonds

- Les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations ;
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement ;
- les distributions de bénéfices ;
- les transactions entre parties liées, notamment les renseignements relatifs aux frais de service et toute autre commission versée ou perçue par une partie liée.

Les activités bancaires

- Les prêts, les emprunts et toute autre activité financière ;
- les dépôts de clients et la teneur des contrats sur la base desquels ces dépôts ont été acceptés, comme l'identité du client, les intérêts courus sur le dépôt et la durée du contrat ;
- les réserves, les dotations aux réserves et l'impact fiscal sur le revenu imposable de ces dotations.
- les placements de portefeuille et les autres types d'investissement.

Les régimes de quartiers généraux

- Les fonctions assurées par le quartier général du groupe (copies des accords appropriés) ;
- les frais d'exploitation du quartier général ;
- le régime fiscal appliqué au quartier général, les conditions remplies, la durée d'application du régime, etc. ;
- l'annulation du régime fiscal spécifique au quartier général le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de distribution

- Les renseignements relatifs aux activités du centre de distribution ;
- les copies des accords correspondants conclus entre le centre de distribution et les membres du groupe ;
- les sommes facturées aux sociétés du groupe en contrepartie des activités du centre ;
- les charges d'exploitation du centre de distribution ;
- les risques encourus par le centre de distribution ;

- les conditions remplies pour l'obtention des autorisations

nécessaires à l'application du régime fiscal spécifique aux centres de distribution, la durée d'application du régime accordé, etc. ;

- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de distribution le cas échéant et les raisons justifiant cette annulation.

Les centres de services

- La nature des services proposés par le centre de services ;
- les accords correspondants entre le centre de services et les membres du groupe ;
- les risques encourus par le centre de services ;
- les conditions d'annulation du régime spécifique aux centres de services et les raisons justifiant cette annulation.

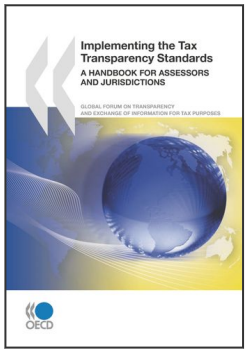
Les sociétés de transports maritimes

- Le pavillon des navires ;
- les contrats de livraison ;
- les contrats de gestion, y compris les contrats de gestion d'équipage et de gestion commerciale en cas de prestation de services d'une société de gestion à un armateur ;
- les documents d'immatriculation, y compris les documents concernant l'hypothèque maritime et une éventuelle immatriculation parallèle ;
- les états financiers, les livres de comptes et tous les renseignements nécessaires à l'identification des activités internes au groupe afin de vérifier leur conformité au principe de pleine concurrence.

Sociétés de holding

- Structure organisationnelle du groupe
- Montant des dividendes reçus et des gains ou pertes en capital réalisés

Revenus distribués.



Extrait de :

Implementing the Tax Transparency Standards

A Handbook for Assessors and Jurisdictions

Accéder à cette publication :

https://doi.org/10.1787/9789264088016-en

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2010), « Projet de L'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Note d'application consolidée », dans *Implementing the Tax Transparency Standards : A Handbook for Assessors and Jurisdictions*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/9789264088344-11-fr

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. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes : http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation.