



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

**DOCUMENTS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS**

Fevrier 2021

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

DOCUMENTS POUR  
L'EXAMEN PAR LES PAIRS

*Février 2021*

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

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

OCDE (2021), *BEPS Action 5 sur les pratiques fiscales dommageables – le cadre de transparence : Documents pour l'examen par les pairs*, OCDE, Paris. [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-les-pratiques-fiscales-dommageables-examens-par-les-pairs-du-cadre-de-transparence.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-5-sur-les-pratiques-fiscales-dommageables-examens-par-les-pairs-du-cadre-de-transparence.pdf)

© OCDE 2021

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com), ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

# Avant-propos

L'intégration des économies et des marchés nationaux a connu une accélération marquée ces dernières années, mettant à l'épreuve le cadre fiscal international conçu voilà plus d'un siècle. Les règles en place ont laissé apparaître des fragilités qui sont autant d'opportunités pour des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS), appelant une action résolue de la part des dirigeants pour restaurer la confiance dans le système et faire en sorte que les bénéfices soient imposés là où les activités économiques sont réalisées et là où la valeur est créée.

À la suite de la parution du rapport intitulé *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* en février 2013, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté en septembre 2013 un Plan d'action en 15 points visant à combattre ces pratiques. Les 15 actions à mener s'articulent autour de trois principaux piliers : harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales, renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants, et améliorer la transparence ainsi que la sécurité juridique.

Après deux ans de travail, des mesures en réponse aux 15 actions ont été présentées aux dirigeants des pays du G20 à Antalya en novembre 2015. Tous ces rapports, y compris ceux publiés à titre provisoire en 2014, ont été réunis au sein d'un ensemble complet de mesures, qui représente le premier remaniement d'importance des règles fiscales internationales depuis près d'un siècle. La mise en œuvre des nouvelles mesures devrait conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée. Les stratégies de planification fiscale qui s'appuient sur des règles périmées ou sur des dispositifs nationaux mal coordonnés seront caduques.

La mise en œuvre est désormais au centre des travaux. L'application des mesures prévues passe par des modifications de la législation et des pratiques nationales ainsi que des conventions fiscales. La négociation d'un instrument multilatéral visant à faciliter la mise en œuvre des mesures liées aux conventions a abouti en 2016, et plus de 90 pays sont couverts par cet instrument multilatéral. Son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2018 ouvrira la voie à une mise en œuvre rapide des mesures liées aux conventions. Les pays de l'OCDE et du G20 ont également décidé de poursuivre leur coopération en vue de garantir une application cohérente et coordonnée des recommandations issues du projet BEPS et de rendre le projet plus inclusif. La mondialisation exige de trouver des solutions de portée mondiale et de nouer un dialogue mondial qui va au-delà des pays de l'OCDE et du G20.

Une meilleure compréhension de la manière dont les recommandations issues du projet BEPS sont mises en pratique pourrait limiter les malentendus et les différends entre États. Une attention accrue portée à la mise en œuvre des actions et à l'administration de l'impôt pourrait être bénéfique tant pour les États que pour les entreprises. Enfin, des solutions sont proposées pour améliorer les données et les analyses, ce qui permettra d'évaluer et de quantifier régulièrement l'impact des mécanismes d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices et les effets des mesures issues du projet BEPS appliquées pour lutter contre ces pratiques.

De ce fait, l'OCDE a établi le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 (Cadre inclusif), rassemblant sur un pied d'égalité tous les pays et juridictions intéressés et engagés dans le Comité des affaires fiscales

et ses organes subsidiaires. Le Cadre inclusif, qui compte déjà plus de 135 membres, contrôle la mise en œuvre des standards minimums à travers des examens par les pairs, et finalise actuellement l'élaboration de normes pour résoudre les problèmes liés au BEPS. En plus des membres du projet BEPS, d'autres organisations internationales et organismes fiscaux régionaux sont engagés dans les travaux du Cadre inclusif, et les entreprises et la société civile sont également consultées sur différentes problématiques.

Ce rapport a été approuvé par le Cadre inclusif le 17 février 2021 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

# Table des matières

Avant-propos	3
Abréviations et acronymes	6
Résumé	7
Références	8
Notes	8
Introduction et contexte	9
Références	9
Termes de référence pour les examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5	10
Références	13
Notes	13
Méthodologie pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5	16
<b>TABLEAUX</b>	
Tableau 1. Processus de collecte de données	17

# Abréviations et acronymes

<b>APP</b>	Accord préalable en matière de prix de transfert
<b>BEPS</b>	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices (Base erosion and profit shifting)
<b>ES</b>	Établissement stable
<b>FHTP</b>	Forum sur les pratiques fiscales dommageables
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>PI</b>	Propriété intellectuelle
<b>TdR</b>	Termes de référence pour la réalisation des examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5
<b>XML</b>	Extensible mark-up language (Langage de balisage extensible)

# Résumé

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

Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) établit l'un des quatre standards minimums prévus par le projet BEPS. Chacun des quatre standards minimums est soumis à un examen par les pairs afin de s'assurer de sa mise en oeuvre efficace et en temps voulu, et ainsi garantir le respect du principe d'équité des règles du jeu. Tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS, ainsi que les juridictions identifiées comme étant des juridictions d'intérêt par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« FHTP ») s'engagent à appliquer le standard minimum défini par l'Action 5 et à participer à l'examen par les pairs. L'examen par les pairs de ce standard minimum sera entrepris par le FHTP.

Le but d'un examen par les pairs est d'assurer la mise en oeuvre effective d'une norme convenue au fil du temps. Les examens par les pairs doivent être menés de manière claire; cible les zones à risque; veille à ce que les juridictions soient traitées de manière juste et équitable; et est économe en ressources.

L'examen par les pairs évaluera la mise en oeuvre de la norme par rapport à un ensemble convenu de critères. Ces critères sont définis dans des termes de référence, qui incluent chacun des éléments qu'une juridiction doit démontrer qu'elle a satisfait à la mise en oeuvre correcte de la norme.

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

Cette note contient les principaux documents à utiliser pour réaliser les examens annuel de la mise en oeuvre du standard minimum de l'Action 5 du projet BEPS par les pairs, telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS en février 2021: (1) les termes de référence et; (2) la méthodologie pour réalisation des examens par les pairs pour la période 2021-2025. Le processus se fonde sur la même approche que celle utilisée pour l'examen par les pairs au cours de la période 2017-2020.



## Références

- OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>. [1]
- OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>. [2]

## Notes

<sup>1</sup> La méthodologie s'appliquerait aux examens menés dans le contexte du Cadre inclusif pour la mise en oeuvre du projet BEPS.

# Introduction et contexte

## Périmètre du cadre de transparence

Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) établit le cadre convenu pour le cadre de transparence. Celui-ci comprend six catégories de décisions spécifiques aux contribuables qui, en l'absence d'un échange spontané obligatoire d'informations, pourraient poser des problèmes au BEPS.

Ces six catégories sont i) les décisions relatives aux régimes préférentiels ; ii) les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux ou toute autre décision unilatérale transnationale en matière de prix de transfert ; iii) les décisions transnationales prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables ; iv) les décisions relatives aux établissements stables ; (v) les décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées et vi) tout autre type de décision, au sujet duquel le FHTP convient qu'il est susceptible de donner lieu à des préoccupations en matière de BEPS en l'absence d'échange spontané de renseignements. Le cadre de transparence s'applique à ces catégories de décisions à condition qu'elles aient été rendues au cours d'une certaine période, lesquelles décisions sont qualifiées de décisions « passées » et « futures » dans le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>).

Cela ne signifie pas que ces décisions ou les procédures juridiques et administratives par lesquelles elles sont rendues représentent des régimes préférentiels. Cela traduit plutôt la crainte qu'un manque de transparence puisse entraîner un phénomène de BEPS si les juridictions ne disposent pas de renseignements ou de connaissances spécifiques sur le traitement fiscal d'un contribuable dans un État donné et que ledit traitement fiscal affecte les transactions ou arrangements pris vis-à-vis d'un contribuable apparenté résidant sur leur territoire. La disponibilité en temps voulu d'informations ciblées, qui ont été définies et qui figurent dans un modèle contenu à l'Annexe C du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>), est essentielle pour permettre aux administrations fiscales de cerner rapidement les domaines à risque. Le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) précise également les pays avec lesquels des renseignements doivent être échangés et le calendrier des échanges de renseignements.

## Références

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>. [1]

# Termes de référence pour les examens par les pairs du cadre de transparence prévu par l'Action 5

1. Le standard minimum relatif au cadre de transparence contenu dans le Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) a été décliné en termes de référence afin de faciliter l'examen de son respect par une juridiction donnée.
2. Les examens pendant la période 2021-2025 seront effectués conformément aux termes de référence et à la méthodologie décrits dans cette note.
3. Les termes de référence et la méthodologie n'ont pas d'incidence sur le standard minimum de l'Action 5. Tout terme utilisé dans les termes de référence ou dans la méthodologie a la signification qui découle du texte et des objectifs du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) et des références qui s'y trouvent.
4. Les termes de référence se décomposent en quatre éléments qui rendent compte des principales dimensions du cadre de transparence :
  - I. le processus de collecte de renseignements ;
  - II. l'échange de renseignements ;
  - III. la confidentialité des renseignements reçus ;
  - IV. les statistiques.

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

A. Les juridictions devraient réunir des renseignements relatifs aux décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence. Elles devraient notamment :

1. Identifier les décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence, ce qui implique les actions suivantes :
  1. Identifier les décisions qui sont (i) des décisions relatives aux régimes préférentiels ; ii) des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux transnationaux et toute autre décision fiscale unilatérale transnationale (telle que les décisions fiscales anticipées) concernant les prix de transfert ou l'application des principes d'établissement des prix de transfert ; iii) des décisions transnationales prévoyant un ajustement unilatéral à la baisse des

bénéfices imposables du contribuable qui n'est pas directement reflété dans ses comptes financiers et commerciaux<sup>1</sup> ; iv) des décisions relatives aux établissements stables ; (v) des décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées.

2. Identifier pour chacune de ces catégories de décisions celles qui sont des décisions passées et des décisions futures<sup>2</sup>. L'obligation d'identifier les décisions passées et de réunir des informations correspondantes reste en vigueur pour les juridictions qui sont devenues membres du Cadre inclusif avant le 1<sup>er</sup> septembre 2017 et celles identifiées comme étant des juridictions d'intérêt avant cette date, ainsi que pour les pays en développement (qui ne sont pas des centres financiers) qui ont demandé un délai de mise en œuvre supplémentaire et qui remplissent les conditions suivantes : ils ont identifié des décisions passées qui n'avaient pas été signalées ; et/ou ils s'attachent encore à finaliser l'identification des décisions passées relevant du cadre de transparence ; et/ou ils n'ont pas encore mis en place le processus nécessaire de collecte de renseignements<sup>3</sup>. Toutes les autres juridictions qui ont rejoint le Cadre inclusif ou qui ont été identifiées en tant que juridictions d'intérêt le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après ne sont plus tenues d'échanger spontanément des renseignements sur les décisions passées.
3. S'agissant de juridictions dotées de régimes de propriété intellectuelle, identifier les contribuables bénéficiant de la troisième catégorie d'actifs de PI ; les nouveaux adhérents bénéficiant d'un régime de sauvegarde, qu'il y ait ou non décision de l'administration fiscale ; et les contribuables qui exercent l'option permettant de traiter le ratio de lien comme une présomption réfragable<sup>4</sup>.
2. Concernant chacune des décisions entrant dans le champ du cadre de transparence, les juridictions devraient identifier toutes les juridictions pour lesquelles la décision serait pertinente, ce qui implique les actions suivantes :
  1. Identifier les juridictions suivantes<sup>5</sup> :
    1. Les juridictions de résidence de l'ensemble des parties apparentées avec lesquelles le contribuable conclut une transaction pour laquelle une décision est rendue ou qui donne lieu à des revenus provenant de parties apparentées bénéficiant d'un traitement préférentiel ;
    2. La juridiction de résidence de la société mère immédiate du contribuable ;
    3. La juridiction de résidence de la société mère ultime du contribuable ;
    4. Pour les décisions relatives aux établissements stables, la juridiction du siège social ;
    5. Pour les décisions relatives aux intermédiaires entre parties apparentées, la juridiction de résidence du bénéficiaire effectif ultime du paiement.
  2. Concernant les décisions passées<sup>6</sup>, s'il n'est pas possible d'identifier l'ensemble des pays avec lesquels elles devaient procéder à un échange, les juridictions devraient consigner et signaler les cas de recours à l'approche « au mieux »<sup>7</sup>. Ces informations devraient être réparties par catégorie de décision selon le pays qui les a utilisées et inclure une brève description des efforts entrepris afin d'identifier les parties concernées.
  3. Les juridictions devraient avoir mis en place un mécanisme d'examen et de supervision à même de garantir que tous les renseignements pertinents ont bien été collectés, en tenant compte de la séparation des pouvoirs d'imposition entre différents niveaux d'administration.

## **II. L'échange de renseignements**

- B. Les juridictions devraient entreprendre un échange spontané obligatoire de renseignements sur les décisions des administrations fiscales qui entrent dans le champ du cadre de transparence<sup>8</sup>, ce qui implique les actions suivantes :

1. Disposer d'un cadre juridique interne qui autorise l'échange spontané de renseignements et l'échange de renseignements sur demande<sup>9</sup> ;
2. Disposer d'instruments internationaux d'échange de renseignements qui :
  1. Sont en vigueur et applicables ; et
  2. Autorisent l'échange spontané de renseignements sur les décisions pertinentes des administrations fiscales et l'échange ultérieur des décisions fiscales pertinentes sur demande<sup>10</sup>.
3. S'assurer que chacun des champs obligatoires d'information requis dans le modèle figurant à l'Annexe C du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sub>[1]</sub>) est couvert dans les renseignements échangés (sachant toutefois qu'en ce qui concerne les décisions passées, tous les renseignements relatifs aux parties apparentées ne sont pas toujours disponibles, auquel cas l'approche « au mieux » devrait être suivie) ;
4. S'assurer que les renseignements respectent les conditions de forme indiquées dans le modèle qui se trouve à l'Annexe C du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sub>[1]</sub>) ou le Schéma XML actuel de l'OCDE, ainsi que la version actuelle du Guide de l'utilisateur sur le Schéma XML de l'OCDE<sup>11</sup>.
5. Mettre en place les systèmes appropriés pour garantir la transmission sans retard des renseignements sur les décisions à leur autorité compétente responsable de l'échange international de renseignements.
6. Faire en sorte que les renseignements à échanger soient transmis aux juridictions concernées dans les délais suivants<sup>12</sup> :
  1. S'agissant des décisions passées, le plus rapidement possible pour les juridictions qui ont adhéré au Cadre inclusif et les juridictions d'intérêt identifiées avant le 1<sup>er</sup> septembre 2017, ainsi que pour les pays en développement (qui ne sont pas des centres financiers) qui ont demandé un délai de mise en œuvre supplémentaire, qui n'ont pas encore mené à bien l'identification et l'échange de renseignements sur les décisions passées, et qui ont fait l'objet de recommandations sur ces aspects spécifiques des termes de référence et qui n'y ont pas encore répondu.
  2. Pour les décisions futures, le plus tôt possible et au plus tard trois mois après que l'autorité compétente a connaissance de la décision.
7. Faire en sorte que les demandes ultérieures émanant d'une autre juridiction aux fins d'obtenir une copie d'une décision, formulées en lien avec le cadre de transparence, soient traitées dans un délai de 90 jours à compter de la réception de cette demande ou que cette juridiction soit tenue informée du statut de sa demande dans ce même délai.

### **III. Confidentialité**

- C. Les juridictions devraient veiller à maintenir la confidentialité des informations sur les décisions reçues au titre du cadre de transparence, ce qui implique les actions suivantes :
  1. Se doter de mécanismes internationaux d'échange de renseignements prévoyant que les renseignements reçus doivent être traités confidentiellement et que sauf disposition contraire convenue par les juridictions concernées, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la clause d'échange de renseignements, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne devraient utiliser ces renseignements qu'à ces fins, sauf disposition contraire convenue entre les parties et conformément à leur droit respectif ;
  2. Disposer de la législation interne nécessaire pour donner effet aux restrictions contenues dans l'instrument international d'échange de renseignements ;

3. Prévoir des sanctions efficaces en cas de communication non autorisée de renseignements confidentiels ;
4. Veiller à ce que la confidentialité soit respectée en pratique ; et
5. Respecter les dispositions de l'instrument international d'échange de renseignements, y compris les restrictions d'utilisation des renseignements reçus pour les périodes d'imposition couvertes par l'accord.

#### IV. Statistiques

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

#### Références

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>. [1]

#### Notes

<sup>1</sup> Comme le prévoit le paragraphe 151 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>), outre les décisions relatives aux ajustements à la baisse, des renseignements devraient également être échangés sur des ajustements à la baisse opérés en l'absence de décision.

<sup>2</sup> Pour les pays de l'OCDE, les pays en voie d'adhésion et les pays du G20, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1<sup>er</sup> janvier 2014 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> avril 2016 ; ou le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014, à condition qu'elles soient toujours en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2014 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1<sup>er</sup> avril 2016 ou après. Des délais différents peuvent s'appliquer dans certaines circonstances.

Pour les nouveaux membres qui ont rejoint le Cadre inclusif sur le BEPS avant le 4 novembre 2016, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1<sup>er</sup> janvier 2015 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> avril 2017 ; ou le 1<sup>er</sup> janvier 2012 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015, à condition qu'elles soient toujours en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1<sup>er</sup> avril 2017 ou après.

Pour les membres qui ont rejoint le Cadre inclusif avant le 1<sup>er</sup> septembre 2017 et les juridictions d'intérêt identifiées par le FHTP avant cette date, les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui ont été rendues le 1<sup>er</sup> janvier 2015 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ; ou le 1<sup>er</sup> janvier 2012 ou après, mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015, à condition qu'elles soient

toujours en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015 ; les décisions futures désignent toutes les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence qui sont rendues le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après.

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

Pour les membres qui ont rejoint le Cadre inclusif le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après et les juridictions d'intérêt identifiées par le FHTP à compter de cette date, les décisions futures sont déterminées en fonction de deux dates limites précises, à savoir le 30 juin ou le 31 décembre de l'année durant laquelle la juridiction adhère au Cadre inclusif ou est identifiée par celui-ci comme une juridiction d'intérêt. Si une juridiction adhère au Cadre inclusif ou est identifiée comme une juridiction d'intérêt au cours du premier semestre de l'année civile (à savoir, entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 30 juin), le terme « décision future » désigne toutes les décisions rendues à partir du 1<sup>er</sup> septembre de l'année en cours. Si une juridiction adhère au Cadre inclusif ou est identifiée comme une juridiction d'intérêt au cours du second semestre de l'année civile (à savoir, entre le 1<sup>er</sup> juillet et le 31 décembre), le terme « décision future » désigne toutes les décisions rendues à partir du 1<sup>er</sup> mars de l'année suivante. Les décisions passées désignent toutes les décisions fiscales rendues avant la date énoncée dans la définition du terme « décision future ». Le processus suivi par les juridictions pour réunir les informations pertinentes sera probablement différent pour les décisions passées et les décisions futures, de sorte que les pratiques devraient être examinées dans les deux cas de figure. Néanmoins, le processus d'examen des décisions passées est transitoire, et peut être interrompu une fois que les juridictions auront honoré leurs obligations d'échange de ces décisions. En outre, les juridictions qui ont adhéré au Cadre inclusif et les juridictions d'intérêt identifiées le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après ne sont plus soumises à l'obligation de réunir et d'échanger des renseignements sur les décisions passées. Les juridictions qui n'ont pas encore mis en place le cadre juridique nécessaire pour l'échange spontané de renseignements sur les décisions fiscales couvertes par le cadre de transparence devront le faire pour pouvoir satisfaire aux obligations visées par l'Action 5. En pareils cas, les délais indiqués dans ces termes de référence sont soumis au cadre juridique de la juridiction concernée. Cela tient également compte de l'entrée en vigueur et de la date effective d'application des dispositions des instruments d'échange de renseignements pertinents.

<sup>3</sup> La majorité de ces juridictions examinées par les pairs ont identifié avec succès les décisions passées et ont échangé spontanément des renseignements sur ces décisions, comme le standard le prévoit. Toutefois, un petit nombre de juridictions ont fait l'objet de recommandations en lien avec les décisions passées et n'y ont pas entièrement donné suite. Aussi, les termes de référence applicables aux décisions passées restent en vigueur pour ces juridictions, qui sont invitées à finaliser l'identification et l'échange spontané de renseignements sur les décisions passées le plus rapidement possible.

<sup>4</sup> Aux termes des paragraphes 37, 66 et 69 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sub>[1]</sub>). Ces paragraphes énoncent des exigences de transparence en lien avec le facteur relatif à l'activité substantielle pour les régimes de PI (l'approche fondée sur le lien). Les examens par les pairs au titre du cadre de transparence vérifieront que les exigences de transparence prévues par ces paragraphes sont bien respectées. Les examens par les pairs des régimes de PI détermineront si les renseignements échangés conformément à ces exigences ont des conséquences sur le respect de l'approche fondée sur le lien.

<sup>5</sup> Comme l'indique le paragraphe 121 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sub>[1]</sub>), y compris en tenant compte des informations détaillées figurant dans le tableau 5.1 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sub>[1]</sub>).

<sup>6</sup> Comme la note de bas de page n°3 l'indique, l'obligation d'échanger spontanément des renseignements sur les décisions passées est bientôt révoquée. L'obligation d'échanger des renseignements sur les décisions passées est supprimée pour les juridictions qui ont rejoint le Cadre inclusif ou qui ont été identifiées en tant que juridictions d'intérêt le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après. Parmi les juridictions tenues d'échanger des renseignements sur les décisions passées en vertu des termes de référence, la plupart de celles examinées par les pairs se sont pliées à cette obligation, et seules quelques-unes ont fait l'objet de recommandations relatives aux décisions passées.

<sup>7</sup> L'approche « au mieux » est décrite au paragraphe 128 du Rapport sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[11]</sup>). L'obligation d'identifier les décisions passées et de suivre l'approche « au mieux » ne s'applique pas aux juridictions qui ont adhéré au Cadre inclusif et à celles qui ont été identifiées en tant que juridictions d'intérêt le 1<sup>er</sup> septembre 2017 ou après (lesquelles sont affranchies de l'obligation d'identifier et d'échanger des renseignements sur les décisions passées).

<sup>8</sup> Les juridictions qui ont été identifiées en tant que juridictions d'intérêt pour les travaux du FHTP sont tenues de transmettre des renseignements sur les décisions, mais les membres du Cadre inclusif ne sont pas obligés de leur communiquer des renseignements. Le délai applicable à une juridiction d'intérêt prévaut, même si cette juridiction rejoint le Cadre inclusif par la suite.

<sup>9</sup> Voir la note 2 ci-dessus.

<sup>10</sup> Il est admis que les juridictions n'ont peut-être pas conclu des instruments d'échange de renseignements avec tous les membres du Cadre inclusif. Les juridictions sont incitées à étendre leur réseau d'accords d'échange de renseignements, le cas échéant, afin d'atteindre l'objectif poursuivi par le cadre de transparence. Toutefois, aux fins de l'examen par les pairs du cadre de transparence, les juridictions seront évaluées au regard de leur respect du cadre de transparence sur la base du réseau d'accords en vigueur l'année où l'examen annuel a lieu.

<sup>11</sup> Voir <http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm>.

<sup>12</sup> Lorsqu'un retard est causé par un obstacle d'ordre juridique (par exemple, à cause d'une condition légale qui demande que le contribuable soit notifié, d'un appel interjeté par le contribuable s'opposant à l'échange de renseignements ou toute autre procédure judiciaire), la limite de trois mois est étendue, mais le pays concerné doit procéder à l'échange sans délai injustifié une fois que l'obstacle juridique a cessé d'exister. Les juridictions sont encouragées, dans la mesure du possible, à informer du retard leurs partenaires pour l'échange de renseignements. Voir également la note 2.

<sup>13</sup> Afin de pouvoir établir des statistiques, les échanges sont comptabilisés en fonction du nombre de juridictions qui reçoivent les informations par opposition au nombre de décisions fiscales qui étaient le sujet des échanges. Par exemple, si une information concernant une décision fiscale est envoyée à trois juridictions, cela sera comptabilisé comme trois échanges. Une approche différente est suivie par l'Union européenne dont les statistiques sont basées sur le nombre de décisions fiscales.



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

1. Le Rapport 2015 sur l'Action 5 (OCDE, 2016<sup>[1]</sup>) du projet BEPS prévoit que le respect du cadre de transparence par les juridictions fera l'objet d'un examen annuel à partir du début de l'année 2017. Cette méthodologie décrit le processus de réalisation de ces examens pour la période 2021-2025.

## Portée

2. Tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS et toutes les juridictions d'intérêt dotés d'un régime d'imposition des bénéficiaires des sociétés qui comporte à la fois le cadre juridique et les dispositions administratives nécessaires pour émettre des décisions entrant dans le champ d'application du standard seront évalués chaque année pour déterminer s'ils respectent le cadre de transparence. L'évaluation sera fondée sur les termes de référence. Néanmoins, lorsqu'une juridiction ne rend pas de décisions couvertes par le cadre de transparence, elle devra le certifier et ne sera pas tenue d'accomplir le reste du processus d'examen.

3. Quatre examens par les pairs annuels ont été effectués entre 2017 et 2020, évaluant la mise en œuvre du cadre de transparence par 124 juridictions entre le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et le 31 décembre 2019.

4. À la suite de la décision des membres du Cadre inclusif sur le BEPS de continuer de collaborer jusqu'en 2025, il a été décidé de poursuivre les examens par les pairs de l'application des standards minimums du BEPS (qui englobent le cadre de transparence) en lien avec la prolongation du mandat relatif au projet BEPS pendant la période 2021-2025.

5. Pour le deuxième cycle d'examens par les pairs qui s'échelonne de 2021 à 2025, et tant que le FHTP et le Cadre inclusif sur le BEPS n'auront pas résolu de modifier le standard, le processus décrit dans la méthodologie existante continuera de s'appliquer de la manière suivante :

- Pour les juridictions qui ne sont pas habilitées, juridiquement ou administrativement, à émettre des décisions pertinentes, l'examen par les pairs vise à s'assurer que la juridiction concernée certifie cet état de fait, en l'accompagnant d'une explication au moyen du questionnaire d'auto-évaluation annuel, sans évaluer plus avant les autres termes de référence qui ne sont pas pertinents.

- Pour les juridictions qui se sont conformées à tous les termes de référence au cours d'une année, l'examen suivant est simplifié et s'intéresse uniquement aux progrès récents en matière de statistiques (ponctualité des échanges, par exemple) et aux changements éventuels dans les modalités de mise en œuvre.
- Pour les juridictions qui ont fait l'objet de recommandations à l'issue de l'examen par les pairs précédent, l'examen porte sur les mesures prises pour traiter les questions en suspens, sur les progrès récents en matière de statistiques et sur les changements éventuels dans la mise en œuvre.
- Pour les nouvelles juridictions membres du Cadre inclusif et celles considérées comme étant des juridictions d'intérêt par le FHTP, l'examen par les pairs évalue les termes de référence dans leur intégralité, de manière à s'assurer que le cadre de transparence continue à être bien mis en œuvre à mesure que de nouveaux membres rejoignent le Cadre inclusif.

6. Le FHTP continuera de mener les examens. Il est précisé que le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (le « Forum mondial ») mène des évaluations régulières portant sur la confidentialité et sur les mécanismes de protection des données au regard de la norme d'échange automatique de renseignements. Compte tenu de son expertise dans ce domaine et de l'importance de veiller à l'efficacité des examens, le FHTP s'appuiera sur les travaux du Forum mondial sur les questions de confidentialité et de protection des données et ne tirera pas ses propres conclusions sur cet aspect de l'examen. Le plus souvent, cela impliquerait de reprendre la conclusion du Forum mondial sur une juridiction examinée, accompagnée d'une description, par la juridiction examinée, des progrès récents dans la mise en œuvre des règles de confidentialité et de protection des données, le cas échéant, dans la mesure où ils n'ont pas encore été étudiés par le Forum mondial. Toutefois, étant donné qu'il existe certaines juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS ou identifiées en tant que juridictions d'intérêt aux fins du FHTP qui sont soumises au cadre de transparence mais qui n'ont pas été évaluées par le Forum mondial, un mécanisme d'examen distinct de ces juridictions pourrait être utilisé, le cas échéant.

## Processus de collecte de données

7. Le processus de collecte de données pour les examens annuels réalisés entre 2021 et 2025 sera le même que celui utilisé pour les examens effectués entre 2017 et 2020.

**Tableau 1. Processus de collecte de données**

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

		communication au FHTP de certaines informations figurant dans le questionnaire, la juridiction examinée devrait en informer le Secrétariat. En pareils cas, les informations confidentielles peuvent ne pas être transmises au Secrétariat, ou lui être communiquées mais en les supprimant de la version du questionnaire qui serait diffusée sur le site web sécurisé du FHTP.
Mars	Envoi du questionnaire sur l'avis des pairs à l'ensemble des délégués du FHTP qui représentent des membres du Cadre inclusif sur le BEPS qui disposent de 4 semaines pour y répondre.	Tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS auront la possibilité de faire part de leur expérience des juridictions examinées en lien avec le cadre de transparence. Il peut s'agir d'un retour d'information positif ou négatif. Les juridictions qui communiquent des informations fournies par les pairs ne doivent transmettre aucune information confidentielle sur les contribuables. Les membres sont vivement incités à donner leur avis, afin de renforcer en permanence l'efficacité pratique du standard. Les réponses aux questionnaires des pairs doivent être rédigées en anglais ou en français.
Avril	Communication au Secrétariat des réponses au questionnaire sur l'avis des pairs.	Le Secrétariat communiquera l'avis des pairs sur une juridiction examinée uniquement à cette juridiction et pas à l'ensemble des délégués du FHTP. Les juridictions examinées auront la possibilité de réagir par écrit à l'avis exprimé par les pairs.
Juin	Envoi à chaque juridiction examinée du projet de section du rapport qui la concerne, pour commentaires.	Chaque juridiction examinée devrait avoir la possibilité de prendre connaissance de la section du projet de rapport qui la concerne, et de transmettre ses commentaires au Secrétariat avant que l'ensemble du projet de rapport soit communiqué aux délégués du FHTP. Chaque juridiction disposerait de deux semaines pour transmettre ses éventuels commentaires. Le Secrétariat réfléchirait ensuite avec la juridiction aux modifications éventuelles à apporter au projet de rapport.
Juillet	Le Secrétariat adressera le projet de rapport annuel aux délégués du FHTP qui représentent des membres du Cadre inclusif sur le BEPS pour commentaires écrits éventuels dans un délai de 6 semaines.	Le projet de rapport annuel contiendra un résumé succinct pour chacune des juridictions examinées, accompagné de propositions d'amélioration éventuelles du Secrétariat. La section suivante présente la structure du projet de rapport. Le rapport sera basé sur les informations provenant des questionnaires et sur les précisions ultérieures apportées par les juridictions examinées, sur les avis reçus des pairs et, le cas échéant, sur les travaux du Forum mondial. Les commentaires écrits éventuels doivent être basés sur le projet de rapport annuel et sur les réponses au questionnaire.
Août	Envoi à chaque juridiction examinée de la section révisée du rapport qui la concerne, pour commentaires.	La section révisée du rapport concernant chacune des juridictions examinées sera adressée à la juridiction concernée pour commentaires. Les modifications effectuées en réponse aux commentaires écrits éventuellement reçus du FHTP seront apparentes.
Septembre	Le Secrétariat adressera un projet révisé de rapport annuel qui prend en compte les commentaires écrits éventuels. Ce document est soumis au FHTP pour approbation selon la procédure écrite.	Les modifications effectuées en réponse aux commentaires écrits seront apparentes dans le projet révisé de rapport annuel. Le projet révisé de rapport annuel sera soumis à l'approbation du FHTP selon la procédure écrite. Il sera ensuite soumis aux membres du Cadre inclusif pour approbation et déclassification, puis publié.

## Structure du rapport annuel

8. Le rapport annuel contiendra les sections suivantes :

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

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

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

## Approbation du rapport

11. Le FHTP soumettra chaque année le rapport au Cadre inclusif sur le BEPS et l'invitera à l'adopter.
12. Le Cadre inclusif sur le BEPS pourrait souhaiter préparer un rapport d'étape pour publication. Dans un premier temps, ce rapport serait validé par le FHTP et ne contiendrait pas les réponses au questionnaire de la juridiction examinée ou des pairs.

## Modifications et interprétation

13. Si cela est nécessaire pour permettre le bon fonctionnement du cadre de transparence et du processus d'examen par les pairs, le FHTP pourrait décider d'apporter des précisions supplémentaires, d'inclure des catégories supplémentaires de décision dans le périmètre du cadre ou de réviser les termes de référence, selon les modalités suivantes.
14. Le FHTP pourrait adopter des orientations techniques supplémentaires visant à clarifier le standard minimum. Dans ce cas, les juridictions seront invitées à adapter leur application du cadre de transparence en fonction de ces orientations, dans les meilleurs délais possibles. Il est entendu que les juridictions auront besoin d'un laps de temps supplémentaire pour procéder à ces changements, y compris pour réviser leur droit interne.
15. Le FHTP pourrait aussi décider d'inclure dans le périmètre du cadre de transparence des catégories supplémentaires de décisions fiscales lorsque l'absence d'échange spontané de renseignements donne lieu à des préoccupations en matière de BEPS. Si le FHTP en décide ainsi, il faudra mettre à jour les documents utilisés pour effectuer les examens par les pairs. Ces modifications seront adoptées par le FHTP par consensus et approuvées par le Cadre inclusif sur le BEPS.
16. Le FHTP pourrait convenir de modifier les termes de référence, la méthodologie ou les questionnaires qui sous-tendent les examens par les pairs. Le FHTP pourrait également envisager d'attribuer des notes globales de performance ou de donner une appréciation, et de publier les résultats des examens par les pairs. Ces modifications seront adoptées par le FHTP par consensus et approuvées par le Cadre inclusif sur le BEPS.
17. En outre, en 2016, le FHTP a décidé d'évaluer l'efficacité du cadre de transparence en 2020. Le processus a débuté au cours de la réunion d'octobre 2020 du FHTP, et les résultats de l'évaluation de l'efficacité viendront renseigner le FHTP sur la nécessité de modifier le standard ou sur les domaines pour lesquels des orientations supplémentaires seraient utiles. Si des modifications du standard sont

adoptées par le FHTP et par le Cadre inclusif à l'issue de l'examen de l'efficacité, les termes de référence pourraient aussi être modifiés. Dans ce cas, les juridictions pourraient avoir besoin d'un laps de temps supplémentaire pour s'adapter au nouveau standard, et la méthodologie devrait être mise à jour en conséquence.

## Confidentialité des documents d'examen par les pairs

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

## Références

OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>. [1]

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

**DOCUMENTS POUR L'EXAMEN PAR LES PAIRS**