



**ACCORD  
SUR L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS  
EN MATIÈRE FISCALE**

## **ACCORD SUR L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE FISCALE**

### **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, des îles Caïman, de Chypre, de l'île de Man, de Malte, de l'île Maurice, des Antilles néerlandaises, des Seychelles et de San Marin.

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. A 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

Les parties au présent Accord, souhaitant faciliter l'échange de renseignements en matière fiscale, sont convenues des dispositions suivantes :

### VERSION BILATÉRALE

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

1. Le présent Accord :
  - a) aux impôts suivants établis par une partie contractante ou pour son compte :
    - i) impôts sur le revenu ou les bénéfices ;
    - ii) impôts sur la fortune ;

### VERSION BILATÉRALE

1. Les impôts visés par le présent Accord sont :
  - a) dans le pays A, \_\_\_\_\_;
  - b) dans le pays B, \_\_\_\_\_.

- iii) impôts sur l'actif net ;
- iv) impôts sur les successions ou les donations

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.

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.

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

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.

#### **Article 4**

##### **Définitions**

##### **VERSION MULTILATÉRALE**

##### **VERSION BILATÉRALE**

1. Aux fins du présent Accord, sauf définition contraire :

a) l'expression "partie contractante" signifie toute partie ayant déposé un instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation auprès du dépositaire ;

a) l'expression « partie contractante » signifie le pays A ou le pays B, selon le contexte ;

b) l'expression "autorité compétente" signifie les autorités désignées par une partie contractante dans son instrument de ratification, d'acceptation, ou d'approbation ;

b) l'expression « autorité compétente » signifie

i) dans le pays A,  
\_\_\_\_\_;

ii) dans le pays B,  
\_\_\_\_\_.

- c) le terme "personne" inclut une personne physique, une société et tout autre groupement de personnes ;
- d) le terme "société" signifie toute personne morale ou toute entité considérée fiscalement comme une personne morale ;
- 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 ;
- 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 ;
- g) l'expression "bourse reconnue" signifie toute bourse déterminée d'un commun accord par les autorités compétentes des parties contractantes ;
- 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 ;
- i) le terme "impôt" signifie tout impôt auquel s'applique le présent Accord;
- j) l'expression "partie requérante" signifie la partie contractante qui demande les renseignements ;
- k) l'expression "partie requise" signifie la partie contractante à laquelle les renseignements sont demandés ;
- 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 ;
- m) l'expression "renseignement" désigne tout fait, énoncé ou document, quelle que soit sa forme ;
- n) le terme "dépositaire" désigne le Secrétaire général de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ;

*Ce paragraphe ne serait pas nécessaire*

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) 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.

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.

## **Article 5**

### **Echange 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**

### **Contrôles fiscaux à l'étranger**

#### **VERSION MULTILATÉRALE**

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 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

#### **VERSION BILATÉRALE**

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 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. A 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.

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.

deuxième lieu la date et le lieu de la réunion avec les personnes physiques concernées.

2. A 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.

## **Article 7**

### **Possibilité de décliner une demande**

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**

*Cet article ne sera pas toujours nécessaire*

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.

## Article 12

### Autres accords et arrangements internationaux

*Cet article ne sera pas toujours nécessaire*

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.

## Article 13

### Procédure amiable

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.

2. Outre les accords visés au paragraphe 1, les autorités compétentes de deux parties contractantes ou plus peuvent déterminer d'un commun accord :

a) les procédures à suivre en application des articles 5 et 6 ;

b) la ou les langues à utiliser, conformément à l'article 11 pour formuler les demandes et y répondre.

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.

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 des parties contractantes peuvent déterminer d'un commun accord les procédures à suivre en application des articles 5 et 6.

*4. Ce paragraphe ne serait pas nécessaire.*

5. Les parties contractantes peuvent également convenir d'autres formes de règlement des différends.

## **Article 14**

### **Fonctions du dépositaire**

*Cet article ne serait pas nécessaire*

1. Le dépositaire notifie à toutes les parties contractantes \_\_\_\_\_ :

a. le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation de la présente Convention ;

b. toute date d'entrée en vigueur du présent Accord conformément à l'article 15 ;

c. toute notification de dénonciation du présent Accord;

d. tout autre acte ou toute autre notification concernant le présent Accord.

2. A 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.

## **Article 15**

### **Entrée en vigueur**

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.

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.

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.

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.

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.

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.

4. Sauf si les parties contractantes conviennent d'une date antérieure, le présent Accord prend effet :

- 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 ;
- 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 soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

Dans les cas visés dans la troisième phrase du paragraphe 3, l'Accord prend effet pour les exercices fiscaux commençant à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à compter du soixantième jour suivant l'entrée en vigueur.

3. Le présent Accord prend effet :

- 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 ;
- 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.

## Article 16

### Dénonciation

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.

### Dénonciation

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.

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.

3. Toute partie contractante qui dénonce l'Accord reste liée par l'article 8 pour tous renseignements obtenus en application de l'Accord.

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. 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. A 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 (Echange 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 1). 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'Etat 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 ou 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'Etat 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 inexacts.

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'Etat, 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'Etat requérant est résident de cet Etat et qu'un ressortissant de l'Etat 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 interchangeables 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 30ème 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.

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