

REMERCIEMENTS

Je souhaite exprimer toute ma gratitude à Monsieur le Professeur YELLES CHAOUCHE BACHIR pour m'avoir soutenu tout au long de la préparation de ce travail. Sous sa direction et grâce à sa rigueur bienveillante, j'ai pu mener à bien cette recherche complexe.

Ma gratitude se porte aussi ensuite à Monsieur le Professeur THIERRY LAMBERT (Université Paul Cézanne – Aix – Marseille III) pour ces orientations dans le cadre des travaux de séminaires dédiés aux doctorants de la faculté d'Oran, son soutien et l'aide précieuse qu'il m'a apportée pour effectuer ma recherche bibliographique approfondie .

Mes remerciements vont également aux membres de mon jury, au ,Président, Monsieur le Professeur TRRARI TANI MUSTAPHA et aux examinateurs, Monsieur le Professeur BENSAPHLA TANI BENALI, Monsieur le Professeur YANAT ABDELMADJID, Monsieur le Professeur BOUSMAHA NESREDDINE, Monsieur le Professeur BARKAT MOHAMED EZZINE pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de cette thèse .

Que Messieurs les Professeurs DRAOU TOUFIK, LOUNIS ABDELOUAHAB et BENSAPHLA TANI BENALI trouvent en ces termes l'expression de ma profonde reconnaissance.

Merci surtout aux membres de ma famille pour leur soutien sans failles tout au long de ces années de travail et aussi mes amis pour leur encouragement permanent et leur précieux conseils notamment Messieurs BENCHAMLOUL ABDENOUR DGI- TAREK MELLAL DGI – BENALI IBRAHIM DGI - BLAHA IBRAHIM DRI ORAN – BENMOUSSA MOHAMED, Ingénieur d'Etat en Informatique-DIW Tlemcen et Madame DIB HOURIA, Secrétaire de Direction -DIW Tlemcen .

Enfin, tous mes remerciements à ceux qui m'ont apporté aide et soutien de loin ou de près pour réaliser cette modeste thèse.

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	
PREMIERE PARTIE : L'INTENSIFICATION DE L'ASSISTANCE FISCALE	
EN MATIERE D'ASSIETTE	
TITRE 1. Le cadre de l'assistance à l'assiette : l'échange de renseignements	
CHAPITRE I Le renforcement du cadre institutionnel d'échange de renseignements dans le cadre bilatéral et multilatéral	
CHAPITRE II – Le cadre procédural de l'échange international de renseignements	
CHAPITRE III – La persistance des inégalités entre administration et contribuable	
TITRE II – Le recours à l'assistance administrative : un instrument réel de coopération fiscale internationale mais avec quelle efficacité ?	
CHAPITRE I – Les limites expresses de l'assistance à l'assiette : l'échange de renseignements.....	
CHAPITRE II – Les autres limitations	
TITRE III – L'effectivité de l'échange de renseignements : l'expérience de la pratique conventionnelle Algéro-Française	
CHAPITRE I – L'approche française	
CHAPITRE II – Le renforcement du cadre juridique algérien de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à caractère international	
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	
DEUXIEME PARTIE : L'INTENSIFICATION DE L'ASSISTANCE FISCALE	
EN MATIERE DE RECOUVREMENT	
TITRE I – La diversification des procédures d'assistance	
CHAPITRE I – La rénovation du cadre bilatéral	
CHAPITRE II – L'introduction de cadres multilatéraux	
CHAPITRE III – L'exécution de la créance fiscale par un Etat étranger dans le cadre de la procédure d'assistance	
TITRE II – Les contraintes de mise en œuvre de la procédure d'assistance au recouvrement	
CHAPITRE I – Les limites institutionnelles de la procédure d'assistance au recouvrement	
CHAPITRE II – La mise en œuvre de l'assistance au recouvrement dans le cadre de la coopération conventionnelle Algéro-Française	
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	
CONCLUSION GENERALE	
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	
TABLES DES MATIÈRES	

Liste des abréviations

APP	Accord Préalable sur les Prix de Transfert
ATD	Avis a Tiers D'émetteur
CAA	Cour d'Appel Administrative
CEE	Communauté Economique Européenne
CGI	Code Général des Impôts
CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés
CJCE	Commission de Justice des Communauté Européenne
CPF	Code de Procédures Fiscales
CRTF	Cellule de renseignements et de Traitements Financières
DGCP	Direction Générale de la Comptabilité Publique
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGFP	Direction Générale des Finances Publiques
DGI	Direction Générale des Impôts
DIDF	Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
DNEF	Direction Nationale des Enquêtes Fiscales
DRV	Direction des Recherches et Vérifications
EMCS	système informatisé de contrôle des mouvements de produits soumis à accises
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FFI	Financial Foreign Institution
FICOBA	Fichier Central des Opérations Bancaires
FMN	Format Magnétique Normalisé
FTN	Format de transmission normalisé
IDE	Investissement Direct Etranger
IFA	International Financial Acts
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IGA	Intergovernmental Agreement
IRS	International Revenue Service
LFP	Livre de Procédures Fiscales
NCD	La Norme Commune de Déclaration
NIF	Numéro d'identifiant Fiscal
NPF	Clause de la nation la plus Favorisée
OCDE	Organisation pour la Coopération et le Développement Economique
ONU	Organisation des Nations Unies
OPCVM	Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières
PD	Pays Développés
PED	Pays En Développement
SDN	Sociétés des Nations
SRV	Service des Recherches et Vérifications
TRACFIN	Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins
UE	Union Européenne
UMA	Union Maghrébine Arabe
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble

L'étude de la coopération administrative fiscale internationale notamment dans la relation pays développés et pays en voie de développement est aujourd'hui à la fois utile et intéressante. Elle est notamment en ce que les échanges économiques et commerciaux entre ces pays n'ont cessé de croître ces dernières années, mais également au regard des changements profonds intervenus dans l'environnement économique, fiscal et financier international.

Les échanges économiques actuels sont pour une grande majorité outre frontières étatiques. L'interdépendance grandissante des économies a orienté les activités d'exportateurs, d'implantation ou de placements vers l'étranger.

Naturellement les opérations économiques doivent alors trouver un cadre juridique afin d'éviter les litiges. Le juridique doit suivre l'économique international. Les différents pays s'efforcent par le biais des conventions, de donner un cadre juridique aux échanges de toutes natures. En effet, ils s'entendaient dans le cadre des conventions conclues en matière judiciaire, sanitaire, culturelle, policière, militaire, douanière et aussi en matière fiscale.

Les rapports internationaux en matière fiscale naissent, principalement, des échanges commerciaux entre les pays, de la détention de biens ou bien encore de l'exercice d'une activité par des personnes physiques ou morales dans un autre Etat que celui du domicile fiscal ou de leur siège¹. L'établissement et le recouvrement de l'impôt dû sur les transactions sont, néanmoins, rendus difficiles dans la mesure où les législations fiscales sont différentes d'un pays à l'autre. Ces difficultés sont fonction, aussi, de la croissance du commerce et des investissements internationaux.

Les échanges interétatiques peuvent, également, être la conséquence de délocalisation ou les investisseurs privilégient l'optimisation fiscale. D'autres facteurs comme le coût de la main d'œuvre, la stabilité économique et politique, les infrastructures dans les domaines des communications et des transports ... etc., ont des incidences importantes sur les courants d'investissements privés à l'étranger. Néanmoins le climat des investissements dans ces pays est profondément influencé par la situation fiscale au plan international, car l'impôt reste le moyen de maîtriser les rythmes et la nature des échanges et il constitue un élément perturbateur, générateur de double imposition², voire de non-imposition.

L'importance des problèmes fiscaux au sein des relations économiques internationales a entraîné le développement du droit fiscal international. Dans ce domaine, il n'y a ni autorité suprême, imposant des règles, ni coutume internationale sur laquelle les Etats fonderaient leur système fiscal³. Les Etats sont libres de définir, dans le cadre de leurs règles constitutionnelles et juridiques internes, leur système fiscal, expression de la souveraineté nationale. Chaque législateur agit dans le domaine fiscal comme dans les autres matières,

¹ - P. BELTRAME, L. MEHLE, Techniques, politiques et institutions fiscales comparées, 2^é éd. refondue, éd. Thémis, 1997, P. 528.

² - J. B. GEFROYE, Les grands problèmes fiscaux contemporains, PUF, Paris, 1983, p. 244.

³ - Voir l'article de M. CHRETIEN, Le problème des règlements juridictionnels des litiges internationaux d'ordre fiscal, JDI, 1951 p. 34.

tantôt comme l'égislateur national, tantôt comme l'égislateur international (avec lois internes à caractère international)⁴. Les normes juridiques nationales et internationales engendrent des différends ; parfois même des litiges entre les Etats quant à leur application.

Dans l'économie mondialisée, le commerce et les activités transfrontalières sont dominés par des entreprises multinationales. Ces entreprises peuvent être soumises à de multiples impositions dans plusieurs pays car les pays d'implantation peuvent fixer, chacun de leur côté, les principes qui déterminent le champ d'application territoriale de leurs compétences fiscales. Toutefois, ces règles expression de la souveraineté de chaque Etat peuvent elles-mêmes constituer des obstacles à l'expansion des relations économiques internationales.

Par ailleurs une entreprise internationale peut tirer avantage de son statut pour échapper à l'impôt ou frauder le fisc dans tous les pays où elle a des activités. Il existe de ce fait un risque de fraude fiscale internationale, de fuite de capitaux ainsi que la concurrence fiscale dommageable qui empêchent d'avoir un système fiscal national efficient. Comme l'ont souligné dix-sept Etats européens dans une réunion tenue à Paris en 2008, les investisseurs établis dans des juridictions offrant un environnement opaque ont aggravé la crise financière de 2008 et le besoin de financement public qui en découle rend encore plus crucial la question de la lutte contre la perte des recettes fiscales⁵.

Depuis 2009 et plus précisément le 2 Avril 2009⁶, on assiste à une prise de conscience politique au plus haut niveau des Etats. En effet il devient clair que la communauté internationale et le G 20 en particulier veulent une action forte contre les paradis fiscaux.

Les Etats à secret bancaire qui ne répondent pas à la définition du paradis fiscal sont assimilés dans le discours politique et médiatique, aux paradis fiscaux. Le secret bancaire a cédé partout dans le monde et au-delà des engagements diplomatiques, les progrès se traduisent dans les faits par la conclusion de centaines d'accords bilatéraux visant à autoriser l'échange de renseignements fiscaux, y compris des données bancaires ou fiduciaires.

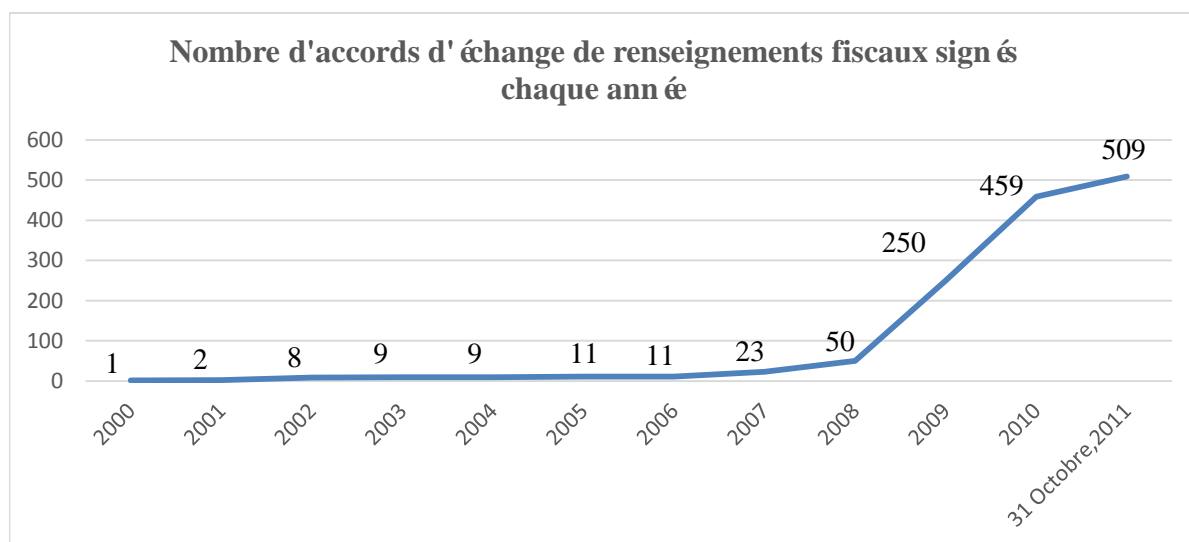
Un an après, un bilan d'étape fût établi et qui enregistre des progrès notoires (très significatifs) dépassant largement cette première étape d'acceptation du standard développé par l'OCDE en matière d'échange de renseignements fiscaux aujourd'hui reconnu

⁴ - M. CHRETIEN, art. précité p, Idem.

⁵ - Les nouvelles fiscales, n° 1012, 15 Novembre 2008, P. 7.

⁶ - Le 2 Avril 2009 à Londres, ce sont les dirigeants du G 20 qui après de longues négociations, se mettent d'accord pour noter « que l'OCDE a publié ce jour une liste de juridictions non coopératives ». Quelques heures plus tard le Secrétaire Général publie un Rapport d'étape qui distingue trois catégories : celles des juridictions qui n'ont pas pris l'engagement d'appliquer les standards (quatre pays sont concernés : Costa-Rica , Malaisie , Philippines , Uruguay) , celles des juridictions qui ont pris l'engagement mais ne l'ont pas encore appliqué substantiellement , et les juridictions ayant moins de douze accords d'échange conformes au standard , et enfin, la catégorie des juridictions qui ont appliqué substantiellement le standard . Les juridictions de ce que les observateurs désormais appeler « la liste grise » soit regroupé en deux sous catégories : Les paradis fiscaux identifiés en 2000 et les autres places financières. Voir Article de P. S. AMANS, Revue de droit fiscal, N° 14, 8 Avril 2010, P. 89.

officiellement par la majorité de la communauté internationale mais aussi implicitement accepté par de nombreux autres Etats . La deuxième étape consiste en effet pour les pays à mettre en place les instruments juridiques pour être en mesure d'échanger les renseignements. Il s'agit essentiellement d'accords bilatéraux soit conventions fiscales soit accords d'échanges de renseignements. Alors qu'en dix ans, moins de quarante accords avaient été négociés avec des juridictions à secret bancaire, ce sont plus de quatre cents accords qui ont été conclus entre Janvier 2009 et Avril 2010⁷. Jusqu'au Sommet du G20 de Washington, qui s'est tenu le 15 novembre 2008, 44 accords d'échange de renseignements fiscaux avaient été signés. Parmi les juridictions considérées comme n'ayant pas effectivement mis en œuvre la norme fiscale internationale dans le rapport d'étape publié le 02 avril 2009 en liaison avec le Sommet du G20 de Londres, très peu avaient signé des conventions visant à éviter la double imposition qui soient conformes au standard. Dans le prolongement du Sommet du G20 de Washington et dans la perspective du Sommet de Londres en avril 2009, les signatures d'accords d'échange de renseignements fiscaux se sont multipliées, de même que les négociations portant sur de nouvelles conventions fiscales ou sur des protocoles aux conventions existantes intégrant la norme sur l'échange de renseignements à des fins fiscales. Entre le Sommet de Londres et la réunion du G20 à Pittsburgh en septembre, 164 accords supplémentaires ont vu le jour. Le rythme n'a pas faibli depuis lors et à la fin de l'année 2009, un total de 39 juridictions effectivement appliqué la norme avaient signé 200 accords d'échange de renseignements et aligné sur cette norme quelque 118 conventions fiscales. En 2010, un total de 277 accords ont été signés ou mis à jour. Depuis janvier 2011, 80 accords ont été mis à jour ou signés de façon à mettre l'échange de renseignements aux normes⁸.

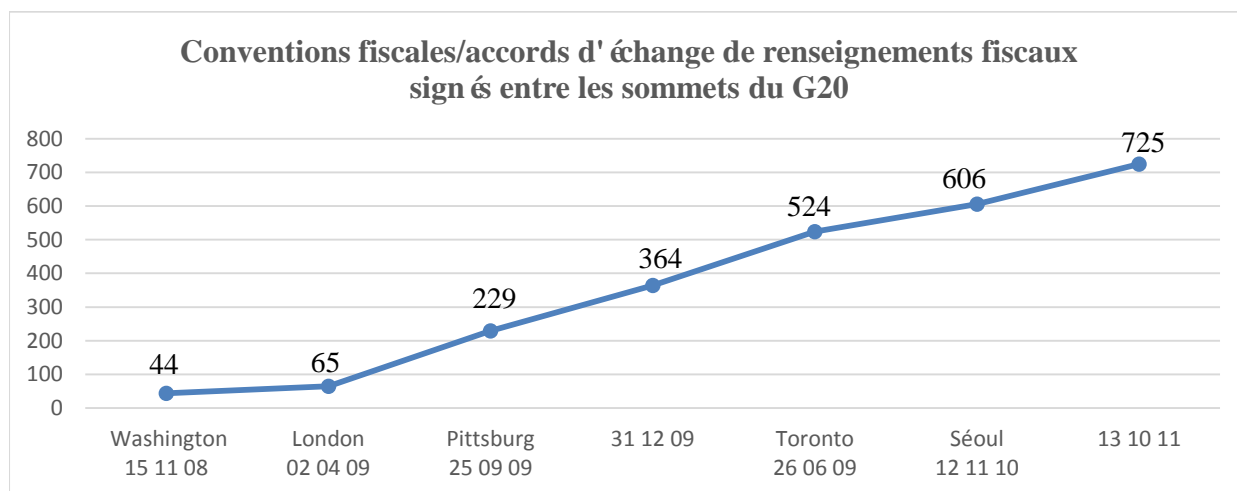


Des 44 juridictions qui avaient conclu moins de 12 accords aux normes au 2 avril 2009, 39 juridictions sont passées dans la catégorie des juridictions ayant effectivement appliqué les normes pour avoir signé au moins 12 accords alignés sur ces normes. Même si certains centres financiers extraterritoriaux ont conclu des accords avec d'autres centres, la grande majorité des accords ont été signés avec des pays ayant intérêt à obtenir des

⁷ - Ibidem.

⁸ www.OECD.ORG/FISCALITE/TRANSPARENCE et le portail www.EOI-TAX.ORG

renseignements à des fins fiscales. Le graphique fait apparaître que seul un très faible pourcentage (14%) des accords signés depuis le Sommet du G20 de novembre 2008 l'ont été entre des pays ou territoires classés, dans le Rapport publié le 02 avril 2009, parmi ceux qui n'avaient pas effectivement appliqué les normes. Désormais seules 5 juridictions (Guatemala, Montserrat, Nauru, Niue et Uruguay) n'ont pas franchi le seuil des 12 accords, dans certains cas principalement pour des raisons de capacité⁹.



Accords d'échange de renseignements fiscaux/conventions fiscales signés par des pays ou territoires qui, selon le rapport publié le 02 avril 2009, n'avaient pas effectivement appliqué la norme

Conventions fiscales signées avec des pays ou territoires qui n'avaient pas effectivement appliqué les normes (22) 6%

Accords d'échange de renseignements fiscaux signés avec des pays ou territoires qui n'avaient pas effectivement appliqué les normes (39) 8%.

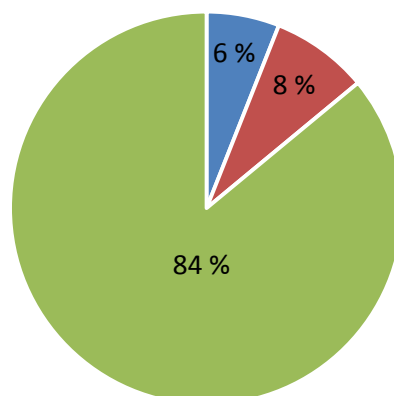
Conventions fiscales/accords d'échange de renseignements fiscaux signés avec d'autres pays ou territoires (434)/ 86 %¹⁰.

Quasiment la totalité des 39 juridictions qui ont atteint le seuil des 12 accords continuent à négocier et signer d'autres accords.

⁹ Ibidem

¹⁰ ibidem

Convention/accords signés par des juridictions qui n'ont pas mis en œuvre la norme de façon substantielle le 2 avril 2009



Ces quelques chiffres parlent d'eux-mêmes et résument pourquoi il est possible de parler de révolution. Mais reste l'ultime étape et la plus importante à savoir l'effectivité d'échange de renseignements !

Le forum mondial qui avait été initialement créé pour permettre une approche « coopérative » entre pays de l'OCDE et paradis fiscaux au moment où la volonté politique commençait à faire défaut avant 2009, les effets de la crise financière de 2008 ont changé la problématique de façon radicale et il ne s'agit plus depuis Avril 2009 d'organiser un dialogue avec les juridictions mais de répondre aux défis de la nouvelle géo-économie mondiale et de pouvoir inclure sur un pied d'égalité l'ensemble des pays de G20 qui ne sont pas tous membres de l'OCDE. Entre Avril et septembre 2009, la priorité va donc consister à rénover le Forum mondial et à l'ouvrir aux pays non membres de l'OCDE tout en conservant l'ensemble des acteurs financiers.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui réunit aujourd'hui, plus d'une centaine de juridictions membres auxquelles s'ajoutent l'UE et une dizaine d'organisations internationales en qualité d'observateurs a élaboré des standards internationaux permettant l'échange d'informations, une procédure très rigoureuse d'examen par les pairs, présente régulièrement des rapports et formule des recommandations. L'objectif étant d'assurer que les progrès ne fassent pas long feu mais s'installent durablement y compris lorsque la pression politique aura diminué. Surtout, comme le souligne P.S AMANS « la négociation et la signature d'accords ne sont que des moyens et non des fins en soi. L'étape ultime est que les administrations échangent en pratique des renseignements conformément au standard pour garantir qu'il n'est plus d'endroit ou dissimuler sans risque son patrimoine ou son revenu »¹¹.

¹¹ - Art. Op. cit. p.10.

Ces évolutions marquent comme le fait remarquer le Pr. T. Lambert «un renouveau de l'assistance administrative en matière fiscale qui n'était pas parfaite mais qui a eu l'immense mérite de faire bouger les pratiques après une longue période de léthargie en la matière qui semblait satisfaire tout le monde. Les échanges dans ce cadre se font sur demande et concernant un contribuable particulier »¹². Dans ce contexte d'économie mondialisée, l'autorité fiscale a besoin de mécanismes lui permettant d'accéder aux informations nécessaires au contrôle de l'impôt à l'échelle internationale, dans d'autres territoires qui ne sont pas rattachés à sa compétence fiscale territoriale internationale et qui d'ailleurs se heurte au même problème. Ce mécanisme est bien évidemment la coopération administrative en matière fiscale. Elle peut être définie comme «l'ensemble des opérations traduisant, en matière d'échange de renseignements, une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs Etats pour permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des Etats intéressés ».¹³

Le caractère dominant de la coopération fiscale administrative est qu'elle doit résulter d'un accord entre les Etats en dehors duquel chacun est compétent pour la mise en œuvre de la loi fiscale. Or l'Etat peut être amené à dépasser les limites de sa juridiction territoriale en exigeant de son ressortissant résident à l'étranger des informations par exemple sur les éléments de son patrimoine situé à l'étranger¹⁴. Dans ce cadre, l'Etat requis met en œuvre les moyens juridiques et pratiques que lui confère sa législation nationale pour aider une administration fiscale étrangère à remplir ses missions¹⁵.

La coopération fiscale internationale est l'instrument privilégié de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales. Lutter contre ce phénomène «ce n'est pas recouvrer l'impôt fraudé, c'est reconstituer et démanteler les circuits qu'empruntent les capitaux pour quitter les zones de haute pression fiscale pour gagner les zones de basse pression fiscale ; c'est donc localiser la matière imposable à travers ce cheminement et sous ses déguisements »¹⁶.

Les conventions fiscales internationales établissent les bases d'une coopération internationale entre les Etats afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Ainsi, elles prévoient un échange de renseignements et pour certaines d'entre elles, une assistance au recouvrement. Elles prévoient également le recours à une procédure amiable pour l'application correcte des dispositions conventionnelles, ainsi que l'interprétation de celles-ci. Elles protègent les contribuables en ce qu'elles contiennent, généralement, une clause de non-discrimination qui visent à protéger les nationaux des Etats contractants contre toute mesure discriminatoire de nature fiscale de la part des Etats du fait de la nationalité

¹² - Cf. T. LAMBERT in La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations, Revue de droit fiscal N° 50 – 52, 18 Décembre 2014, P.40.

¹³ - J. BIENVENU, T. LAMBERT, Droit fiscal 3ed, revue et augmenté, PUF, 2003, PP. 156 – 157.

¹⁴ - J. B. GEFROY, op. cit. p. 253.

¹⁵ - T. LAMBERT, Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale, Bulletin fiscal Francis Lefebvre, Avril 2000, P. 215.

¹⁶ - P. LEVINNE, La lutte contre l'évasion fiscale à caractère international en l'absence et en présence de convention internationale, LGDJ, 1988, Paris, P. 309.

Pour ce qui concerne les conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement, les Nations Unies considèrent qu'elles jouissent d'un double intérêt : «elles éliminent les doubles impositions entre pays et contribuent notablement à l'établissement du climat des investissements internationaux »¹⁷.

Pour appuyer cette idée, les Nations Unies font siennes l'opinion émise par le Comité fiscal de l'OCDE à propos des conventions fiscales : «outre qu'elles apportent une solution aux problèmes fiscaux concrets relatifs aux échanges et aux investissements internationaux, les conventions fiscales peuvent contribuer à améliorer le climat général en donnant aux investisseurs et aux hommes d'affaires l'assurance qu'il existe un mécanisme permettant de régler d'éventuelles injustices fiscales. Du seul fait qu'elle existe une convention fiscale donne l'impression, même si elle ne prévoit pas une procédure de règlement des litiges, qu'il s'est établi entre les autorités des deux Etats une coopération qui inspire confiance pour le règlement ultérieur des contestations éventuelles. Les conventions fiscales peuvent d'ailleurs prévoir des procédures particulières pour le règlement amiable¹⁸ des différends qui pourraient s'élever.

Il faut également mettre l'accent sur le principe de la réciprocité qui constitue la pierre angulaire dans les conventions fiscales. Dans le domaine fiscal, comme dans toutes les autres matières, les conventions ne naissent et ne vivent que sur la base d'une réelle réciprocité¹⁹.

Les conventions fiscales permettent dans ce domaine de développer des relations entre Etats qui n'autorisent pas les régimes législatifs beaucoup moins souples, qui doivent s'appliquer indistinctement aux transactions avec l'ensemble des pays. L'échange de renseignements d'ordre fiscal et l'assistance réciproque entre Etats contractants, sont également au nombre des avantages qu'offrent les conventions fiscales et les rapports qu'elles instituent sur le plan international.

Les conventions fiscales ont aussi une valeur symbolique. Les pays en voie de développement (P E D) envoient un signal fort adressé aux sociétés internationales lorsqu'ils signent une nouvelle convention. La conclusion de nouvelles conventions fiscales signifie que les pays signataires sont intégrés dans les réseaux de relations internationales normalisés qui offrent des garanties aux investisseurs étrangers.

L'importance des conventions fiscales dans la régulation des relations économiques internationales entre les deux rives Nord – Sud nous commande à s'intéresser des caractéristiques fiscales des P E D (I) et à s'interroger parfois sur la nécessité ou l'intérêt pour les P E D de conclure de telles conventions , surtout , que les sacrifices , en matière de droit d'imposer (donc de recettes fiscales) , risque d'être fortement déséquilibré en faveur des pays développés (P D) (II) .

¹⁷ - ONU, Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en voie de développement, 1980, P. 1.

¹⁸ - OCDE, Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement, Rapport du Comité fiscal, 1965, P.166.

¹⁹ - M. CHRETIEN, art. Précité P. 64.

Il convient, également, dans cette introduction générale de présenter de manière générale le processus évolutif des conventions fiscales tendant à établir la procédure de la coopération administrative en se basant sur Les Modèles proposés par les organisations internationales (III).

Cette procédure administrative va permettre aux Etats de régler les deux problèmes majeurs (IV) que sont la double imposition (A) et la fraude et l'évasion fiscale internationales (B).

La présente introduction comportera une description de l'objet et des limites de la recherche (5).

I - Les caractéristiques fiscales des pays en développement

Les P.E.D se distinguent du point de vue de leur fiscalité²⁰. Ces pays disposent d'une fiscalité généralement caractérisée par un faible taux de pression fiscale des impôts indirects, par une mal administration engendrée par une pénurie de cadres et des moyens administratifs de contrôle favorisant les phénomènes d'évitement²¹ et surtout par un fréquent recours à la technique des dépenses fiscales dans le but de favoriser l'afflux d'investissements étrangers²²

Dans ces pays l'interventionnisme fiscal serait plus marqué encore que dans les pays industrialisés²³. Le Professeur CASTAGNEDE distingue deux grandes conceptions de l'interventionnisme fiscal dans les P.E.D²⁴ : la fiscalité incitative et la fiscalité intégrée.

- La fiscalité incitative trouve essentiellement son champ d'application au cours des premières étapes du développement. Elle se caractérise par une gamme plus ou moins étendue d'exonérations ou d'atténuations des droits de douanes et droits indirects, destinés à attirer les investissements étrangers, dont on attend un effort déterminant pour l'essor économique. Ces mesures sont regroupées dans des codes d'investissements²⁵.
- La fiscalité intégrée correspond à une formule plus élaborée d'interventionnisme de financement budgétaire pour devenir l'un des leviers de direction de l'économie à

²⁰ - Sur les caractéristiques de la fiscalité des P.E.D, Voir notamment NGAOSYVATHN (P), le rôle de l'impôt dans les P.E.D, LGDJ, 1977; COURT (J-F), « Investissement étrangers dans les P.E.D : aspects fiscaux internationaux », Revue française d'administration publique, Fiscalité et développement, N° 13, 1980. Le GALL « La politique fiscale française à l'égard des investissements dans les P.E.D » D.P.C.I 1976 PP. 361 – 394.

²¹ - COURT (J-F), op. cit, p. 41.

²² - Cf. MARTINEZ (J-C) et DIMALTA (P), Droit fiscal contemporain 2, LITEC, 1989.

²³ - COURT (J-F), investissements étrangers ... op. cit, P.41.

²⁴ - CASTAGNEDE (B), « La fiscalité des pays en voie de développement », SEEF, N° 377 P. 82 et S.

²⁵ - MARTINEZ (J-C) et DIMALTA (P), op.cit, P. 388.

côté notamment de la monnaie ou du crédit²⁶. Elle suppose que le système fiscal cesse d'être essentiellement un instrument.

Il est vrai qu'en vue d'attirer²⁷ « l'investissement étranger sur leur sol, les pays en voie de développement accordent une fiscalité généreuse aux ressortissants étrangers pourvoyeurs de capitaux ». Ces mesures fiscales sont contenues dans des codes d'investissement²⁸. Ces codes d'investissement « procèdent de l'idée selon laquelle les pays de la périphérie doivent consentir un sacrifice fiscal pour accroître leurs recettes fiscales et développer leur économie »²⁹.

Les mesures fiscales prises par les PED consistent le plus souvent en une série d'exonérations totales ou partielles des charges d'impôt lors d'installation et durant les cinq ou dix premières années d'exploitation des entreprises importantes.

Ces exonérations peuvent porter sur diverses impositions telles que les contributions foncières, les taxes sur le chiffre d'affaires, la taxation des machines et des matières premières, la taxation à l'exportation des produits finis ou la taxation des bénéficiaires ...

Outre ces mesures fiscales, les codes d'investissement comportent souvent une « clause de garantie de stabilisation des charges fiscales » aux termes de laquelle l'Etat s'engage à n'apporter aucune modification à ses règles d'imposition durant des périodes plus ou moins longues selon les pays et selon l'objet.

Pour des raisons de pure commodité nous retenons que les pays membres de l'OCDE sont ceux qui composent la catégorie des P.D et les autres constituent les P.E.D. Cela nous paraît d'autant plus commode que les conventions conclues entre pays développés sont en général conformes au Modèle – type élaboré par l'OCDE. Même si, parfois dans la réalité on pourrait avoir des pays membres de l'OCDE qui ne sont pas considérés comme développés et des pays non membres qui peuvent être qualifiés de développés.

II - Les relations fiscales entre pays développés et pays en développement

²⁶ - Idem.

²⁷ - Sur la notion d'attractivité, Voir, VAPAILLE (L), l'attractivité fiscale, in la fin des paradis fiscaux, Actes du colloque organisé en décembre 2010 par l'institut International des sciences fiscales, le centre d'études et de recherche administrative et politique de Paris 13 et le laboratoire d'études juridiques et politiques de l'Université de Cergy Pontoise, Sous la direction de THIERRY LAMBERT, Montchrestien, Grands Colloques, 2011, p. 99.

²⁸ - Dans le cas algérien ces mesures sont reprises dans les lois et textes réglementaires ci-après :

- Ordonnance N° 06-08 du 15 juillet 2006 modifiant et complétant l'ordonnance N° 01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement.

- Ordonnance N° 01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement.

- Décret exécutif relatif à la composition, à l'organisation et au fonctionnement du Conseil national de l'investissement (N° 06-3565 du 09/10/2006). J.O n° 64 du 11/10/2006.

- Décret exécutif n° 06-356 du 09 octobre 2006 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'agence nationale de développement de l'investissement (J.O n° 64 du 11/10/2006).

- Décret exécutif N° 08-98 du 24 mars 2008 relatif à la forme et aux modalités de la déclaration d'investissement, de la demande et de la décision d'octroi d'avantages.

²⁹ - MARTINEZ (J- C) et DIMALTA (P) op.cit, p. 283.

A ce titre, il importe de noter que les conventions fiscales conclues entre Etats développés sont fondées essentiellement sur le principe de neutralité fiscale. Elles tendent à l'élimination de la double imposition et prévoient une coopération entre Etats en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. De ce fait, elles préconisent un partage du droit d'imposition entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source au détriment de ce dernier. Chose qui ne se traduit par aucune difficulté d'application étant donné que les deux Etats se trouvent dans un niveau de développement symétrique. Les premières conventions conclues entre P.D et P.E.D se sont imprégnées du même schéma que celui des conventions conclues entre P.D.

Dès la fin des années soixante, à la suite de l'accès de beaucoup de pays du tiers monde à l'indépendance, un grand combat mené avec un égal succès au sein de l'organisation des nations des P.E.D contre les P.D pour forger un Modèle fiscal qui soit un instrument de transformation de l'ordre économique, mais aussi un instrument dans l'ordre juridique.

La recherche du nouvel ordre économique passait forcément par l'édification d'un nouvel ordre fiscal international, à propos duquel, le Pr. MARTINEZ écrit «un nouvel ordre fiscal international se dessine. mondialisé, uniformisé, balisé et banalisé De Mexico à Séoul, de Reykjaluk à Bangui, de Sydney à Dublin ou de Rabat à Tokyo, les décalages normatifs s'estompent. Les fuseaux horaires de la fiscalité se compriment. Chacun tend à voir midi au même clocher fiscal. Le temps du monde fiscal fini se prépare en une république impériale des impôts qui s'esquisse »³⁰.

De ce fait, il s'avère que les relations fiscales entre P.D et P.E.D ne pouvaient pas s'instaurer sur les mêmes fondements régissant le Modèle conventionnel liant les P.D eux-mêmes.

En ce sens un auteur soutient qu' «il est extrêmement important dans la négociation d'accords pour éviter la double imposition, de tenir compte de la force technique et économique des pays développés en la comparant au manque de puissance économique et d'expérience des pays moins développés qui disposent d'une capacité technique réduite pour participer à cette négociation³¹. Car comme le souligne le Pr. PLAGNET : «la technique fiscale n'est plus seule en cause, il convient de prendre en considération également, les structures économiques des différents Etats, la nature de leurs relations ... »³².

Le point d'achoppement dans les nombreuses conventions fiscales conclues entre P.D et P.E.D est celui du respect du principe de réciprocité sur lequel repose les conventions conclues entre les P.D. La transposition de ce principe aux conventions conclues entre P.D et P.E.D, pose énormément de difficultés.

³⁰ - MARTINEZ (J – C) et DI MALTA (P), op.cit, P.3.

³¹ - Cf. ATCHABAHIAN (A), « Quelques aspects des conventions de double imposition passées entre pays développés et pays en développement », (trad. . par G. TIXIER) RSF , 1972 , p ;555 .

³² - PLAGNET (B), Droit fiscal international, Litec, 1986, P.2.

Conscient du manque à gagner en termes de ressources fiscales qu'entraînerait une convention fiscale fondée sur le principe de réciprocité les P.E.D défendent le respect du principe du droit d'imposition de l'Etat de la source. Contrairement aux P.D qui demeurent attachés au principe de la résidence.

C'est pourquoi les conventions conclues entre P.D et P.E.D «abandonnent volontiers les positions de principes tendant au respect d'une réciprocité absolue de toutes leurs dispositions et d'une neutralité fondamentale dans leurs effets »³³.

Elles sont généralement, établies sur la base d'un véritable compromis des prétentions divergentes des uns et des autres.

Les transformations profondes intervenues dans les relations économiques internationales depuis le début des années quatre-vingt-dix, ont permis l'émergence de nouveaux Etats autre fois considéré P.E.D (Israël, Chine, Inde, Brésil, l'Espagne, Le Portugal, la Grèce, ou les Etats issus de l'empire soviétique, ainsi que certains pays d'Asie... et la création de nouveaux instruments financiers et des mécanismes relatifs aux prix de transfert, la prolifération des paradis fiscaux et surtout la mondialisation des échanges commerciaux.

Ainsi le mouvement conventionnel initié dans les années soixante, est encore loin de s'estomper: «compte tenu de l'accroissement et de la mondialisation des échanges commerciaux et des investissements, ainsi que de l'évolution des politiques fiscales internationales »³⁴.

Il paraît évident que la nouvelle génération des conventions renferment des caractéristiques particulières à l'opposé du réseau conventionnel classique.

En effet les P.E.D ont essayé de modeler les conventions types en vue d'atteindre d'autres objectifs, en plus de la mission de lutter contre la double imposition et l'évasion fiscale. Ces accords sont transformés en instrument d'une politique de développement au profit des pays moins avancés.

Ce faisant, et en vue d'accroître leurs recettes fiscales et d'accorder de larges mesures fiscales incitatives aux investissements internationaux, ces pays revendiquent une définition extensive du concept de la source.

Toutefois, dans un souci de pragmatisme, les P.E.D adoptent une position souple qui signifie d'abandonner la thèse de la source dans la mesure où l'application de la théorie de la résidence répond à leurs attentes.

³³ - TIXIER (G) et GEST (G), op.cit, p. 319.

³⁴ - ONU, Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, 2003, p. X.

Toutes ces aspirations sont incarnées par le Modèle type établi sous l'égide des Nations Unies. Ce Modèle de Convention est selon les Professeurs GEST et TIXIER, à l'origine « d'un nouveau courant d'émancipation fiscale »³⁵.

En dépit de ce succès relatif, les inquiétudes des P.E.D quant à cette coopération fiscale avec les P.D demeurent de plus en plus grandissantes dans la mesure où « au cours de la discussion, des experts des P.E.D ont fait observer que la prolifération des sociétés transnationales ainsi que le perfectionnement et la complexité de plus en plus poussée des formes que revêtent des opérations commerciales internationales entraînent l'intensification de la fraude et de l'évasion fiscales »³⁶.

Dans le même ordre d'idées, le pronostic suit : « on a exprimé l'avis que cette situation a peut être atteint le point où elle risque d'annuler totalement les effets des conventions visant à éviter la double imposition et à se demander s'il ne conviendrait pas de prendre des mesures complémentaires en dehors du cadre fourni par les conventions »³⁷.

Mais de quelles mesures pourraient-ils s'agir ?

« Un expert d'un des P.E.D, appuyé d'autres experts de ces pays, a suggéré que le moyen le plus répandu et le plus efficace d'assurer l'échange de renseignements nécessaires pour lutter avec soin contre la fraude fiscale consisterait à conclure un accord multilatéral traitant spécialement de l'échange de renseignements et de l'assistance mutuelle en matière d'administration fiscale »³⁸.

Un tel accord est-il possible dans le cadre de l'organisation des Nations Unies ? C'est là une pure illusion. En effet, comme le souligne un auteur, « Les clivages entre pays développés et pays en développement : entre pays développés eux-mêmes ; et enfin, entre pays en développement eux-mêmes montrent l'unanimité à une telle entreprise. Il suffit à cet égard, de voir le peu d'empressement que manifestent les paradis fiscaux à se lier à une assistance administrative de caractère bilatéral pour percevoir les insurmontables difficultés auxquelles se heurteraient la conclusion d'un accord multilatéral »³⁹.

III - Les Modèles Conventions en matière fiscale : Source d'inspiration pour l'élaboration d'une convention fiscale internationale

Le droit fiscal international étant défini comme « l'ensemble de règles issues des conventions fiscales et transposées au droit interne »⁴⁰. Les conventions fiscales établissent un lien entre les Etats contractants et concernent toute ou partie de leurs relations fiscales.⁴¹ Elles

³⁵ - GESTE (G) et TIXIER (G), op.cit, P. 318.

³⁶ - ONU. Document ST/ESA/ 102. N °E80, XV13.

³⁷ - ONU. Document. ST/ESA/ 102, N °E80 XV, 13.

³⁸ - ONU. Ibid.

³⁹ - Cf. P. LEVINNE, op.cit, P.343.

⁴⁰ - J - F .COURT, les conventions fiscales internationales, DPCI, tome II N °2, 1985, P. 187.

⁴¹ - J - F. COURT, op.cit, P.187.

sont conclues notamment pour favoriser les investissements internationaux et la croissance des pays contractants en éliminant les obstacles fiscaux.⁴² En ce sens, «elles sont destinées à éviter la double imposition et les discriminations fiscales et à assurer ainsi une meilleure protection des droits des contribuables.⁴³

Les conventions ont également pour objet de protéger les intérêts du Trésor des Etats contractants et d'assurer le respect de leur souveraineté fiscale en luttant contre l'évasion et la fraude fiscales internationales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune⁴⁴.

Leur objet est principalement fiscal. C'est ainsi qu'on les distingue des autres accords internationaux pouvant comporter des dispositions fiscales tels les accords de coopération, les conventions consulaires ou certains accords de coopération culturelle, scientifique, ou technique ainsi que les accords de commerce d'établissement, de protection des investissements. Il s'agit d'accords dont l'objet n'est pas de nature fiscale, mais qui comportent des dispositions de caractère fiscal.

Les conventions fiscales peuvent se limiter à un objet particulier, au lieu de traiter tous les problèmes fiscaux liés aux relations internationales. On peut citer, à ce titre, les conventions relatives aux entreprises de navigation aérienne ou maritime, les conventions sur les successions et en matière de droit d'enregistrement. Pourtant, les conventions fiscales les plus importantes sont celles qui règlent les relations entre deux Etats que l'on distingue traditionnellement comme étant, l'un celui de la source et l'autre celui de la résidence pour tout ce qui concerne les impôts sur le revenu et sur la fortune, les droits de succession de donation et de timbre. Les conventions fiscales générales ne traitent cependant pas de taxes sur le chiffre d'affaires, ni de droits indirects (sauf exception) car l'application de ces impôts est normalement limitée au territoire national, ce qui exclut, en pratique, la double imposition internationale⁴⁵.

Comme les conventions fiscales sont des traités internationaux, leur élaboration (négociation, signature et ratification) obéit aux règles et aux principes du droit international public, notamment, aux principes posés par la convention de Vienne du 23 Mai 1969.

Toutefois, les conventions fiscales internationales comportent des caractéristiques qui les distinguent des autres. De l'examen des conventions fiscales bilatérales il ressort qu'elles s'inspirent des Modèles de conventions qui «ont été élaborées afin d'harmoniser la pratique des Etats autour de principes et de méthodes uniformes⁴⁶. Le Modèle conventionnel peut être défini comme «un ensemble de dispositions conventionnelles arrêtées à titre indicatif, soit

⁴² - T.LAMBERT, art. Précité P.216.

⁴³ - J. LAMARQUE, juris classeur procédures fiscales, Fasc. 116 – 120, source du droit fiscal, Lexis Nexis 5A, 15 sept 2000, P. 1.

⁴⁴ - J – LAMARQUE, op. cit, P. 4.

⁴⁵ - B. GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, 7^e éd. Edition Francis Lefebvre, 2007, P.20.

⁴⁶ - J – P. GARNEVIC, Conventions fiscales internationales, in «Dictionnaire Encyclopédique de Finances publiques», Sous la direction de L. PHILIP, Economica, 1991, P. 506.

dans le cadre international, soit dans le cadre interne pour être reproduit dans les relations conventionnelles soit bilatérales soit multilatérales »⁴⁷.

Il est important dans les relations internationales de constituer une modalité d'assistance technique entre pays industrialisés et pays en développement ⁴⁸ dans des domaines difficiles comme la fiscalité. D'ailleurs les premiers Modèles de conventions ont été élaborés dans le domaine de la fiscalité⁴⁹. Sous l'effet de « l'imitation et la répétition », le Modèle « contribue à l'évolution des idées et au rapprochement des positions »⁵⁰ des Etats souhaitant conclure une convention. Il est vrai que Les Conventions Modèles ne sont que « des Modèles » qui sont privés de valeur juridique.

Toutefois, « elles possèdent une certaine autorité en fait, qui est en fonction de son plus ou moins grand degré d'acceptabilité internationale »⁵¹. Il ne faut donc pas négliger leur rôle notamment dans le domaine de la fiscalité internationale.

Dès l'apparition du droit fiscal international, c'est-à-dire, au lendemain de la 1^{er} guerre mondiale, Les Modèles proposés par les organisations internationales ont offert une base de négociation et ont facilité la conclusion des conventions fiscales ⁵²

Les Modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU sont la référence indispensable des négociations des conventions fiscales aujourd'hui. Grâce aux travaux de ces institutions, les conditions et les règles d'élaboration des conventions fiscales internationales ont été uniformisées tant sur le plan bilatéral que multilatéral.

Ces organisations ont encouragé les Etats dans le domaine de la prévention et de la répression de l'évasion et de fraude fiscales de caractère international ainsi que la prévention de la double imposition et la mise en place d'un cadre organisationnel de l'assistance administrative. Le Modèle de Convention définit les compétences de chacun des deux Etats contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les modalités d'élimination de la double imposition juridique internationale.

Depuis 1963, le Modèle de Convention de l'OCDE a eu des répercussions considérables sur la négociation, l'application et l'interprétation des conventions fiscales. L'adoption de ce Modèle a facilité les négociations bilatérales entre pays membres de l'OCDE et a permis de parvenir à l'harmonisation souhaitable entre leurs conventions bilatérales dans l'intérêt aussi bien des contribuables que celui des administrations nationales. Il a été utilisé ainsi pour servir de base au Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre les PD et les PED qui reproduit la quasi-totalité des dispositions et des commentaires afférents au Modèle de l'OCDE .

⁴⁷ - P – J. JULLIARD , Chronique de droit international économique , investissement , Annuaire français de droit international XXXIX , 1993 , P. 590 .

⁴⁸ - J – P. GEFFROY , op.cit . p . 246.

⁴⁹ - P. JULLIARD , précité , P. 590.

⁵⁰ - Ibid. P.590.

⁵¹ - Ibid. P.590.

⁵² - J – LAMARQUE , op. cit . p . 3.

A ce titre, il a été constaté une multiplication rapide des conventions fiscales bilatérales à la suite des travaux de la SDN. Alors qu'il n'y avait que vingt-quatre conventions conclues de 1899 à 1919, le chiffre a atteint deux cent cinquante-six entre les deux guerres mondiales⁵³.

De 1963 à 1979, près de quatre cent conventions ont été conclues. Si bien que pour la décennie de 1980 le réseau fiscal conventionnel était supérieur à mille trois cent accords⁵⁴. Il existe aujourd'hui, un réseau plus de trois mille conventions fiscales bilatérales établies sur la base du Modèle de l'OCDE par les pays membres et les pays non membres de l'OCDE⁵⁵.

En outre, l'OCDE et l'ONU sont une sorte de forum où les représentants des pays membres ainsi que les pays non membres discutent des questions plus générales de politique fiscale. Ils organisent des conférences et diffusent des rapports et des recommandations sur diverses questions d'actualités fiscales internationales comme les prix de transfert, la fiscalité relative à la mondialisation des activités financières, l'impact de l'évolution des télécommunications, la lutte contre la corruption des agents publics étrangers et le renforcement de la coopération entre les Etats pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale⁵⁶. L'OCDE organise par ailleurs, une réunion annuelle de négociations de convention qui permet aux experts en matière de convention fiscale de plus de quatre-vingt pays de discuter des questions pratiques que posent la négociation et l'interprétation des conventions fiscales⁵⁷. La négociation des conventions en a été largement facilitée et le gain de temps réalisé a permis le développement considérable du réseau international des conventions qui elles-mêmes sont de plus en plus normalisées au profit des praticiens du droit fiscal⁵⁸.

Au cours des dernières années l'OCDE a tenté d'associer les PED et les pays en transition à ses diverses activités relatives aux conventions fiscales et, de façon générale, aux opérations fiscales internationales. Elle a invité des représentants des PED et des pays en transition à assister en qualité d'observateurs à certaines de ces réunions en particulier sur le commerce électronique.

Elle a également invité un groupe de PED à formuler leurs points de vue sur les positions prises par l'OCDE dans les commentaires à son Modèle de Conventions.

Par ailleurs, le groupe spécial de l'organisation des Nations Unies a également invité des représentants de l'OCDE à participer à ses activités en tant qu'observateurs⁵⁹.

⁵³ - J – C . MARTINEZ , op.cit . p . 6.

⁵⁴ - Ibid , P. 7.

⁵⁵ - Rapport annuel de l'OCDE 2010 .

⁵⁶ - B – GOUTHIERE , op.cit , p .26.

⁵⁷ - Rapport annuelle de l'OCDE op.cit , P.69.

⁵⁸ - P – KERLAN , in Conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement , troisième Rapport , Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies , 1979 , P.212.

⁵⁹ - Le cadre institutionnel de la coopération internationale en matière fiscale, Nations Unies , ST/ SG/ AC . 2003 / L . 6 , p . 13 .

L'OCDE aide les pouvoirs politiques des Etats afin de contribuer à résoudre leurs problèmes sociaux et économiques concernant les systèmes fiscaux. A titre d'exemple l'adaptation des accords fiscaux internationaux au nouveau contexte de la mondialisation, l'imposition des entreprises qui opèrent dans des pays différents, la simplification des systèmes fiscaux sont des défis que l'OCDE compte relever en assistant les Etats à modeler le système fiscal du XXI^e siècle⁶⁰.

Depuis 2006, l'OCDE mène un dialogue sur les questions fiscales dans un cadre multilatéral appelé «Forum mondial sur la fiscalité», qui comprend des pays membres et non membres de l'OCDE. La composition de ce forum varie généralement en fonction des sujets abordés à la réunion. Le forum mondial cherche à obtenir la mise en œuvre de norme standard en termes de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale pénale et civile dans des délais acceptables, de manière à réaliser l'objectif d'équité et de concurrence fiscale loyale.

Tout porte à croire que Les Modèles élaborés par les organisations internationales ont forgé une sorte de norme de base, dont les dispositions ne sont pas impératives. Ils visent à faciliter les négociations de conventions fiscales en indiquant les moyens susceptibles d'être acceptables par les deux parties. Les Modèles laissent une certaine souplesse jugée compatible avec une application efficace de la convention. Les pays membres disposent d'une certaine latitude, par exemple dans la fixation de l'impôt retenu à la source sur les dividendes et intérêts, dans le choix de la méthode utilisée pour éliminer la double imposition et sous certaines conditions, dans l'imputation des bénéfices à un établissement stable sur la base d'une répartition de l'ensemble des bénéfices de l'entreprise.

Les adaptations aux conditions des Etats. Ceux qui sont signataires pourront bien évidemment se tenir en deçà ou aller au-delà en fonction des considérations de droit ou d'opportunité nationale. Mais il demeure entendu, que les travaux réalisés par ces institutions sont à l'origine d'élaboration d'un fondement doctrinal international et d'une terminologie technique communément reconnu par tous les spécialistes de la fiscalité internationale. Les participations massives des Etats aux travaux des conventions Modèles ont contribué énergiquement à l'établissement des règles de droit fiscal international notamment dans le cadre de la coopération entre administrations fiscales.

IV - Deux problématiques complexes susceptibles d'être solutionnées par la coopération administrative en matière fiscale

Suite à l'accroissement de l'internationalisation des marchés de capitaux et des transactions internationales depuis le début des années 1980, les pays industrialisés ont surtout développé leur réseau de conventions fiscales. Cette situation a également incité les pays à utiliser les dispositions conventionnelles bilatérales concernant l'assistance

⁶⁰ - Rapport annuel de l'OCDE 2005, p. 68.

administrative. Durant cette période les risques d'évasion et de fraude fiscale se sont accrus au niveau international.

Les objectifs de la coopération fiscale administrative sur le plan des échanges de renseignements ont été précisés dans Le Modèle de l'OCDE comme étant propres à assurer l'application et la mise en œuvre des dispositions conventionnelles et faciliter également l'application des dispositions fiscales internes⁶¹. Si l'application et la mise en œuvre des dispositions conventionnelles comportent la prévention du double imposition, l'application des dispositions internes et également facilitée par la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale grâce aux informations échangées dans le cadre de l'assistance administrative.

A- La prévention de la double imposition internationale

Les conventions fiscales internationales sont apparues comme les instruments fondamentaux de la fiscalité internationale et leur premier objet, l'élimination des doubles impositions qui constituent le problème central des relations fiscales entre Etats.

Il est évident, que la double imposition crée des effets néfastes sur l'échange de biens et de services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes. Elle constitue un obstacle au développement des relations économiques entre les pays⁶². C'est pourquoi les Etats introduisent des dispositifs unilatéraux mis au service de leurs politiques économiques publiques et / ou signent des conventions fiscales internationales pour éliminer la double imposition internationale juridique. Quant à la double imposition internationale économique, elle peut se régler dans le cadre de la procédure amiable prévue aussi par les conventions fiscales internationales⁶³. Mais dans le cadre de cette procédure les administrations fiscales nationales ne sont pas obligées d'arriver à un accord, elles doivent uniquement s'y efforcer⁶⁴. Cela signifie concrètement qu'il peut toujours subsister des cas de double imposition à l'issue de la procédure amiable.

Par ailleurs, la procédure amiable rencontre plusieurs types de problèmes d'application pratiques⁶⁵. Le premier ayant trait aux délais d'exécution de la procédure qui par exemple en matière de prix de transfert, le traitement du dossier prend environ trois à sept mois. Un autre problème résulte de l'appréciation des paramètres par les deux administrations concernées tels que le contexte économique ou la stratégie de l'entreprise.

Les discussions sur la double imposition concernant ses causes et sa prévention reposent sur des notions fondamentales telles que la souveraineté fiscale reconnue à chaque Etat en droit international et le principe de territorialité de l'impôt qui constituent en quelque sorte les causes structurelles de la double imposition internationale.

⁶¹ - Article 26/1 . Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

⁶² - Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE , avril 2000 , Paris , P.7.

⁶³ - Art. 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et sur la fortune.

⁶⁴ - Art . 25 § 3 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

⁶⁵ - Le Conseil des impôts, la concurrence fiscale et l'entreprise , Vingt deuxième Rapport au Président de la République , 2004 , p . 225.

1-Souverainet éfiscale et double imposition

Les conflits d'allégeances fiscales sont à l'origine du phénomène des doubles impositions.

Un individu est soumis à la juridiction fiscale d'un Etat lorsqu'il est le national de celui-ci ou participe à sa vie économique et sociale. On parle ainsi de dépendance ou d'allégeance politique, sociale et économique.

L'allégeance politique est fonction de la nationalité. Le seul lieu politique suffira pour justifier l'imposition des nationaux résidents à l'étranger et vivaient en dehors du cadre de la vie économique nationale. Les Etats Unis illustrent bien cette sorte d'allégeance en soumettant ses nationaux à l'impôt américain quel que soit le lieu où ils résident. Mais le principe selon lequel la nationalité implique à elle seule le devoir fiscal n'offre d'intérêt pratique que si le fisc a les moyens d'asseoir l'impôt sur les revenus nés à l'étranger et sur les biens qui y sont situés et de le recouvrer lorsqu'il est dû par des personnes résidant hors du territoire. L'allégeance économique et social signifie que l'Etat dispose d'une juridiction fiscale totale et absolue sur toutes les personnes résidentes sur son territoire et qui participent aux actes de production, de circulation et de consommation des richesses.

La participation de l'étranger, résident ou domicilié, à la vie économique et sociale du pays, le rend imposable au même titre que les nationaux (résidents)⁶⁶.

Les Professeurs GEST et TIXIER résumant cette situation en ces termes : «Il ya appartenance totale à la souveraineté fiscale d'un Etat dans tous les cas où ces trois catégories de dépendance sont réunies dans le même individu. L'Etat a juridiction fiscale complète, absolue sur tous ses nationaux qui participent à sa vie économique et sociale qui en d'autres termes, résident dans le pays et y participent aux actes de production, de circulation ou de consommation de la richesse. Allégeance économique, politique et sociale se combinent et se confondent pour placer ces nationaux dans une situation d'allégeance fiscale totale vis-à-vis de l'Etat »⁶⁷.

Mais , il arrive , par suite du développement des échanges internationaux en matière économique et la libre circulation des personnes , des marchandises et des capitaux , qu'une même personne physique ou morale peut avoir la nationalité d'un ou plusieurs pays , résider dans un autre pays et disposer de sa fortune dans un troisième pays , soit placé dans une situation «de conflit d'allégeance fiscale » au regard de deux ou plusieurs Etats et , soit par voie de conséquence , assujettie à deux ou plusieurs systèmes fiscaux . Cette double ou multiple allégeance est susceptible d'engendrer une double ou multiple imposition ⁶⁸ ; c'est-à-dire que l'individu en question risque de subir une charge fiscale plus lourde que celle qu'elle aurait dû supporter s'il était soumis à la juridiction fiscale d'un seul Etat. Comme le

⁶⁶ - AYADI (H) , Droit fiscal international , CPU , Collection M / Sciences juridiques , Tunis , 2001 , P.47.

⁶⁷ - GEST ' G) et TIXIER (G) , Droit fiscal international , 2 éd. Droit fondamental. Droit financier, PUF , 1990 , P. 20.

⁶⁸ - AYADI (H) , op . cit . p . 47 .

fait remarquer M.GEFFROY, c'est le choc des souverainetés avec leurs particularismes fiscaux avec leurs politiques fiscales spécifiques qui sont à l'origine de ces distorsions économiques pr éjudiciables que sont les doubles impositions⁶⁹ .

Les professeurs GEST et TIXIER r épertorient quatre cas qui peuvent cr éer une double imposition⁷⁰.

Premièrement, la coexistence d'une imposition personnelle dans un Etat et d'une imposition réelle dans un autre Etat. D'un côté le revenu ou la valeur d'un bien est taxé à raison de la nationalité domicile ou résidence du contribuable, de l'autre il l'est à raison de la source du revenu ou de la situation du bien ;

Deuxièmement, l'utilisation des critères différents en ce qui concerne l'application d'impôts personnels. Les bases de l'assujettissement à l'impôt sont ici aussi différentes : les législations nationales concurrentes sont inspir ées par des principes contradictoires. Ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, les critères adoptés peuvent être dans un Etat la nationalité, dans un autre Etat le domicile du contribuable ; en matière de droits de succession, ce peut être la nationalité ou le domicile du défunt, la nationalité ou le domicile du ou des successions ;

Troisièmement, l'utilisation de règles différentes pour définir la territorialité d'impôts réels. Par exemple, un Etat tient compte de la situation matérielle des biens, un autre leur attribue une situation juridique plus ou moins fictive ;

Quatrièmement, des définitions différentes du même critère de rattachement. Les législations fiscales nationales consacrent le même principe général (domicile ou résidence par exemple) , mais donnent du critère choisi des définitions différentes .

A titre d'exemple , « un contribuable peut être consid éré comme un résident en Irlande par les autorités fiscales irlandaises , au motif qu'il loue à un appartement à Dublin où il habite de temps à autres , et comme résident en Belgique par les autorités fiscales belges , au motif que le centre de ces activités économiques s'y trouve situé , quand bien même résiderait dans quelques pays pour des raisons pratiques . Il pourrait dès lors être imposées comme domiciliées en Suède qu'elle y a été constituée et comme domiciliée au Royaume Uni par les autorités fiscales britanniques, au motif que les organes qui la g èrent et en possèdent la Direction se trouvent situ és au Royaume Uni »⁷¹ .

C'est ainsi par rapport à ces doubles impositions, il est de l'intérêt des Etats de prendre des mesures afin de lutter contre une situation qui risque de porter atteinte à la justice fiscale et de constituer des entraves au développement des échanges internationaux.

⁶⁹ - GEFROY (J – B) , Grands probl èmes fiscaux contemporains , PUF , Droit fondamental . Droit financier , 1993 , P. 241 .

⁷⁰ - GEST (G) et TIXIER (G) , op.cit . p . 26 .

⁷¹ - GEST (G) et TIXIER (G) , op. cit , P.27.

A ce propos, les professeurs GEST et TIXIER ont écrit « danger économique et aussi injustice, la double imposition internationale est aujourd'hui devenue intolérable ; elle doit être combattue dans toutes ses manifestations ; il convient de retenir une définition de ces phénomènes qui soit la plus large exhaustive possible »⁷².

-Unilatérale par les Etats ou sous forme conventionnelle.

Les procédés utilisés par les mesures unilatérales sont, soit l'exemption totale ou partielle des revenus ou biens étrangers, soit l'imputation qui consiste à réduire l'impôt national pour tenir de l'imposition à l'étranger. Mais comme l'a souligné un auteur « ces techniques unilatérales, essentiellement appliquées par les pays de résidence pour la prise en compte d'éléments de source ou de situation étrangère, ne sont pas efficaces face aux doubles impositions « illimitées » ou « limitées ». Par ailleurs, dans la mesure où il s'agit de mesures unilatérales, elles constituent d'une certaine façon un abandon sans contrepartie. Si les autres Etats ne font pas la même chose, il en résulte, dans une situation bilatérale donnée, un déséquilibre. Il est donc inévitable que du fait des limites de ces techniques unilatérales et s'agissant de problèmes bi ou multinationaux, on ait eu recours à des solutions bi ou multilatérales permettant un ajustement précis et équilibrés des différents systèmes fiscaux »⁷³.

Dans le même sens, les professeurs GEST et TIXIER soulignent, « l'élimination unilatérale de double imposition est souvent d'ampleur et d'efficacité limitées »⁷⁴.

C'est ainsi que, le professeur CASTEGNEDE soutient que « l'élimination complète des phénomènes de double imposition ne peut en fait procéder que d'un ajustement précis des compétences fiscales impliquant la suppression des conflits de règles des sources, ou de domicile, ainsi qu'une répartition non pénalisante du droit d'imposition »⁷⁵.

La voie conventionnelle semble être le moyen le plus efficace auquel les Etats peuvent recourir afin de lutter contre ces phénomènes de double imposition.

Il importe désormais de voir comment les conventions procèdent afin d'éliminer la double imposition.

On distingue entre les deux Etats contractants, l'Etat de la source et l'Etat de la résidence.

- L'Etat de la source est celui de l'origine du revenu, c'est-à-dire le lieu de situation du bien qui produit le revenu ou dans lequel une activité est exercée, ou encore le lieu de résidence du débiteur d'une rémunération.

⁷² - Ibidem , p . 28 .

⁷³ - COURT (J – F) , op.cit. P.35.

⁷⁴ - GEST (G) et TIXIER (G) , op. cit. P.37.

⁷⁵ - CASTAGNEDE (B) , Précis de fiscalité internationale , PUF , 3^e éd . 2010 , P. 12.

- L'Etat de la résidence est celui dans lequel le bénéficiaire du revenu a son domicile, sa résidence ou encore son siège de direction effective pour ce qui concerne les entreprises.

Pour éliminer la double imposition entre ces deux Etats , la convention peut accorder à l'un des deux Etats (Etat de la source ou Etat de la résidence) un droit exclusif d'imposer ou bien reconnaître un droit d'imposer aux deux Etats , mais en prévoyant que l'impôt payé dans l'un (source) constitue un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dû dans l'autre (résidence) .

Deux méthodes sont utilisées, dans les conventions, pour éliminer la double imposition : l'exonération et l'imputation.

Concernant l'exonération, prévue parfois avec taux effectif, elle devrait permettre de tenir compte de la progressivité de l'impôt dans l'Etat de résidence, l'Etat de résidence du bénéficiaire exonère d'impôt les revenus ou la fortune imposable dans l'autre Etat conformément à la convention fiscale.

Quant à l'imputation, l'Etat de la résidence impose les revenus, à l'exception de ceux qui sont exclusivement imposables à l'Etat de la source, mais il accorde sur l'impôt qu'il perçoit un crédit égal à l'impôt payé dans l'Etat de la source.

Les deux méthodes pourraient favoriser le transfert de bénéfice vers les pays à faible imposition, ce qui n'est pas un résultat attendu. Dans ce cas les bénéfices obtenus dans le pays de résidence sont artificiellement transférés aux filiales situées dans l'Etat de la source qui applique le taux d'imposition le plus faible. L'un des moyens classiques de détourner des bénéfices vers l'étranger est la manipulation des prix de transfert entre entreprises associées⁷⁶.

Ces procédés constituent une évasion fiscale directe (ou dans certains cas, notamment en ce qui concerne les particuliers, une fraude) et nombre de pays ont adopté des dispositions en vue d'y mettre fin en taxant les bénéfices comme s'ils étaient de source interne. Les Etats peuvent aussi appliquer les deux méthodes en même temps⁷⁷ . Une telle combinaison est en fait nécessaire à un Etat de résidence qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'Etat de la source en vertu des articles 10 et 11 concernant les dividendes et les intérêts. Dans ce cas, l'art. 23 a prévoit une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'Etat de la source. De plus les Etats qui adoptent de manière générale la méthode d'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenus et leur appliquer la méthode de l'imputation.

La mise en œuvre effective de ces deux méthodes préventives de double imposition rend nécessaire pour les Etats contractants des dispositions qui prévoient une assistance

⁷⁶ - Questions de fiscalité internationale, OCDE, N° 1, L'évasion et la fraude fiscale internationale, Quatre études, OCDE , Paris 1987 , p .15.

⁷⁷ - Commentaire sur les articles 23A et 23B du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée , OCDE , avril 2002 , p . 222 .

administrative. Plus particulièrement le contrôle des déclarations des revenus concernant le pays de la source ne pourra s'effectuer qu'à l'aide de l'administration fiscale de ce pays.

B - La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale

Outre l'objectif d'élimination des doubles impositions, la coopération administrative vise aussi pour objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

Il n'y a pas de consensus sur une approche acceptable au niveau international pour définir la fraude et l'évasion fiscales qui varient selon les pays et les auteurs spécialisés en la matière.

La fraude et l'évasion fiscale sont source d'incertitude ; si le phénomène est on ne peut plus réel, il est aussi difficile de distinguer ces deux notions : l'une de l'autre (1) que d'en mesurer l'ampleur (2).

1 - Les notions de fraude et d'évasion fiscales

Les contribuables sont en principe libres de choisir la voie la moins imposée⁷⁸. Mais cette liberté s'arrête là où la fraude et l'évasion fiscales commencent. En effet, la fraude et l'évasion fiscales ne saurait être considérées par les pouvoirs publics comme une expression normale de cette liberté de choix ; il en va du principe d'égalité entre les contribuables. Le Conseil constitutionnel français rappelle ainsi cette exception légitime au principe de liberté de choix de la voie la moins imposée dans une décision du 29 décembre 1983 dont un passage mérite tout particulièrement d'être repris : « Considérant que l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et de citoyen proclame : « Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens , en raison de leurs facultés ; considérant qu'il découle nécessairement de ces dispositions ayant force constitutionnelle que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression »⁷⁹ .

S'il est de coutume de distinguer la notion de fraude de celle d'évasion fiscale, cette distinction est d'une complexité déconcertante tant la frontière qui sépare ces deux notions est floue et incertaine⁸⁰. Cette complexité étant aggravée par l'imprécision même des termes employés, quelques précisions terminologiques s'imposent. S'agissant de la notion de fraude fiscale, celle-ci revêt plusieurs définitions. Le lexique fiscal définit la fraude comme une

⁷⁸- Arrêt cité par BORCAND (J) in , La notion de fraude fiscale . JCP , 1982, II , N ° 13856 , p . 468, note 36 .

⁷⁹ - Rev . Dr. Fiscal . 1984 , N ° 1 – 2 , comm . 49 .

⁸⁰- C'est ainsi que Charles ROBEZ MASSON écrit que « La distinction entre les notions de fraude et d'évasion fiscales n'est chose aisée , tant du point de vue théorique que pratique , à tel point que l'association fiscale internationale (IFA) , réunie en congrès à Venise en 1983 , a renoncé à en proposer une définition , après deux jours de travaux et nombre d'auteurs ont abandonné cette vaine quête » Dictionnaire encyclopédique de finances publiques (Sous la direction de LOÏK PHILIP) , Tome I , 1999 , p . 855.

« forme de délinquance consistant à réduire de manière illégale les impôts dus »⁸¹, mais elle revêt également un sens générique, englobant toutes les formes de violation de la loi dans le but d'éluider l'impôt. Notons également que dans son sens populaire, la notion de fraude fiscale englobe aussi celle d'évasion fiscale. Cette dernière endosse également deux acceptions différentes. Si dans ces deux acceptions elle implique la recherche d'une économie d'impôt tout en restant dans le respect formel de la loi fiscale, il existe une forme d'évasion fiscale tolérée par l'administration⁸² et une forme non tolérée par ce que « trop maligne »⁸³ aux yeux de l'administration pour être acceptable⁸⁴.

Au regard de ces précisions terminologiques, deux difficultés surgissent. La première est celle de savoir à partir de quel moment l'évasion fiscale devient inacceptable. C'est tout le problème de la marge « d'habilitation fiscale permise » à la quelle faisait allusion le rapporteur français au congrès de L'IFA consacré à la question⁸⁵, problème qui vise en définitive les contours de la notion d'abus de droit. Or le concept d'abus de droit est lui-même éminemment subjectif, la position du juge de l'impôt évoluant avec le temps. Comme l'observe le Professeur M. COZIAN, « Il y a des choses qui ne se faisaient pas hier et qui se font aujourd'hui, tout comme il y a des choses qui ne se font pas aujourd'hui et qui se feront peut-être demain ». C'est ainsi que l'abus de droit a pu être qualifié par cet auteur de « notion fuyante et évolutive » ou encore de « concept mou »⁸⁶.

La seconde difficulté est celle de distinguer, l'évasion fiscale de la fraude fiscale. En faisant abstraction du fait qu'il est difficile, pour ne pas dire impossible, de distinguer deux notions dont l'une est sujette à l'imprécision, un critère apparemment simple permet théoriquement de les différencier : celui de la violation ou non de la loi fiscale. Selon ce critère, la fraude fiscale suppose une violation de la loi alors que l'évasion fiscale repose pour sa part sur un usage abusif de la loi mais qui n'est pas cependant contraire à celle-ci. Ainsi la violation d'une règle d'imposition constituerait une forme de fraude fiscale tandis que l'abus d'une telle règle constituerait une forme d'évasion fiscale.

En raison de toutes les difficultés venant d'être évoquées, distinguer la fraude de l'évasion fiscale est un exercice extrêmement périlleux. C'est pourquoi afin de ne pas semer la confusion par une distinction hasardeuse et compliquée, il serait judicieux d'apprécier le phénomène d'évasion fiscale notamment dans son aspect international par comparaison avec des notions existantes et voisines, qui ont déjà été définies, telles que l'optimisation et la fraude fiscales.

⁸¹ - A. BARILARI – R. DRAPE, *Lexique fiscal*, 2^e éd. Dalloz, 1992, p. 92.

⁸² - J. C. GOLDSMITH, *Evasion et fraude fiscales internationales*, Rapport, Congrès de Venise, Volume L.XIII, a, 1983, P. 375.

⁸³ - C'est notamment le cas lorsque l'évasion fiscale est instaurée par le législateur dans un but économique ou social.

⁸⁴ - D'après l'expression du Professeur M. COZIAN, *Abus de droit, simulation et planning fiscal*, Bull. fisc. 12/84, p. 623.

⁸⁵ - C'est ainsi que le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE distingue l'évasion fiscale acceptable de l'évasion fiscale inacceptable, *Quatre études*, Publication de l'OCDE, précité, 1987, p. 17.

⁸⁶ - M. COZIAN, *les risques d'abus de droit dans les opérations de restructurations*, Bull. fisc. 2/97, PP. 93 – 94.

Alors que « l'optimisation fiscale qui consiste à tirer le meilleur parti des possibilités offertes par la loi même en tirant éventuellement profit de ses failles ou de ses imprécisions pour réduire la charge fiscale en toute légalité. La fraude fiscale, elle, implique un « comportement délictuel décrié » qui se traduit par un détournement illégal d'un système fiscal afin de réduire l'impôt. Si ces pratiques semblent converger vers la recherche d'une réduction de la charge fiscale, elles semblent diverger sur leur légalité »⁸⁷.

La fraude fiscale constitue « un comportement illégal », constitutif d'une limite à cette optimisation fiscale, sous peine de sanction pénale, nous pourrions la qualifier de « zone noire », ou « zone interdite ».

Les pratiques d'optimisation et de fraude fiscales constituent donc des comportements extrêmes.

A l'opposé de la fraude, les pouvoirs publics ont toujours considéré que la planification fiscale agressive (notion voisine de l'abus de droit) constitue, également, des limites à ne pas franchir.

« L'évasion fiscale ou planification fiscale agressive constitue, elle, un comportement intermédiaire que l'on pourrait situer dans ce que l'on va appeler la « zone grise »⁸⁸.

Cet auteur souligne, également, que « ce sont principalement les multinationales qui exercent des activités à l'échelle internationales et qui ont accès à des compétences fiscales sophistiquées qui peuvent mettre ces pratiques de planification fiscale agressive en œuvre. En utilisant des structures de plus en plus sophistiquées fondées sur des montages artificiels et hybrides mis en place essentiellement dans un but fiscal et en déconnexion avec la réalité économique. Ces structures pourraient contribuer à créer une concurrence fiscale qualifiée de dommageable par l'OCDE et l'UE »⁸⁹.

Force est de constater, enfin, qu'aussi bien la fraude que l'évasion sous toutes leurs formes sont réprimées par l'administration fiscale.

2 - L'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscale

Il est impossible de mesurer avec exactitude l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales en général et celle de caractère international en particulier.

⁸⁷- AMAUD CHASTEL, in *Evasion / Optimisation : une frontière à surveiller !*, Article, LEXBASE, éd. Fiscale, N°528 du 23 Mai 2013, p. 1.

⁸⁸- Ibid, p. 1.

⁸⁹- Ibid., P. 2.

Néanmoins, une certitude existe : l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscale est considérable⁹⁰, du moins l'est – elle assez pour susciter de vives réactions de la part des pouvoirs publics⁹¹. Car ce très important préjudice pécuniaire que subit l'Etat du fait de la fraude et de l'évasion fiscale est en outre à l'origine d'une formidable distorsion des règles de concurrence. En particulier, lorsque les entreprises multinationales réussissent à se soustraire à l'impôt par des procédés auxquels les autres entreprises n'ont généralement pas accès, elles peuvent bénéficier d'un avantage concurrentiel sur les entreprises qui n'opèrent pas au-delà des frontières.

La fraude fiscale décourage les efforts tendant à élever la productivité. L'entrepreneur qui devrait pouvoir augmenter son revenu par des méthodes perfectionnées de production et de gestion hésite à agir par cette voie, dès le moment où il se rend compte des plus grandes possibilités que lui offre la fraude fiscale⁹². Cette situation ajoute alors une dimension morale au simple aspect pécuniaire de la fraude et de l'évasion fiscale, les pouvoirs publics ne pourront se permettre de tolérer une rupture du sacro-saint principe d'égalité entre les contribuables.

En matière internationale, ce phénomène réduit également les effets bénéfiques des conventions fiscales internationales et prend une dimension beaucoup plus développée. Les Etats ayant «verrouillé progressivement et depuis longtemps les possibilités de fraude fiscale interne »⁹³. Mais si les moyens généraux de contrôle se révèlent normalement adaptés sur le plan interne, le constat est tout autre sur le plan international.

Afin de mieux cerner la problématique attachée à la coopération administrative internationale en matière fiscale, il est indispensable de situer préalablement le contexte auquel les pouvoirs publics ont été et sont encore confrontés.

Il est ainsi particulièrement éclairant de mettre en exergue la difficulté éprouvée par l'administration fiscale d'accéder aux informations nécessaires au contrôle de l'assiette et de recouvrement de l'impôt. C'est en effet en grande partie en raison de ce handicap informationnel de l'administration (A) qu'a été facilitée l'exploitation abusive des frontières à des fins fiscales (B), les moyens généraux de contrôle s'avèrent inadaptés au contexte des opérations à caractère international.

⁹⁰ - Le montant de la fraude et l'évasion fiscales dans l'UE chaque année est estimé à « 1000 milliards d'euros soit un coût annuel d'environ 2000 euros pour chaque citoyen européen ». Conclut un Rapport adopté par le Parlement européen sur le sujet, lors du Conseil européen sur l'évasion et la fraude fiscale, tenue à Bruxelles le 22 Mai 2013. Cf. Art. F. PEROTTIN, Union européenne : l'agenda fiscal de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Petites affiches, 03 juin 2013 N° 110, p. 3.

⁹¹ - Dans son discours, MARTIN SCHULZE, Président du Parlement Européen, a précisé que « Si toutes ces rentrées fiscales étaient assurées, les dettes publiques pourraient être remboursées en l'espace d'une décennie ». Ibidem, p. 3.

⁹² - Questions de fiscalité internationale, OCDE, op.cit, p. 15.

⁹³ - NEUER (J. J.), Prévention et répression de la fraude fiscale internationale, PUF, Collection Thémis, 1986, P.11.

3 - Le handicap informationnel de l'administration fiscale

L'information est la clé de voûte du contrôle fiscal. Comme le fait remarquer les Professeurs BIEVENU et LAMBERT « Aucune opération de contrôle ne s'effectue efficacement sans exploitation de renseignements qui permet d'apprécier la nécessité de son déclenchement et qui en garantit la bonne fin »⁹⁴.

Il est évident que sans information, pas de contrôle fiscal. Or plusieurs facteurs font obstacle à la recherche de l'information exercée par l'administration fiscale en matière internationale⁹⁵. Les facteurs sont aussi bien d'ordre politique (a) qu'économique (b) et administratif (c).

a – Les facteurs politiques

Nonobstant les différents cadres juridiques permettant à l'administration fiscale d'échanger des informations avec ses homologues étrangers, aucune règle de droit ne permet de contraindre un Etat à fournir des informations de nature fiscale à un Etat lorsque ce dernier lui en fait la demande. La suite donnée à une telle demande dépend alors pleinement de l'Etat sollicité. La souveraineté fiscale dont jouit cet Etat lui permettant d'exercer « un pouvoir absolu à l'intérieur de son territoire qui constitue une sorte de chasse gardée »⁹⁶.

Il est vrai que rien n'interdirait aux Etats sollicités de donner suite aux demandes de renseignements qui leurs seraient formulées mais ces s'y montrent souvent hostiles. Cette hostilité s'explique notamment par les rapports conflictuels qu'entretiennent les principes de compétences traditionnellement reconnus aux Etats, à savoir la compétence territoriale et la compétence personnelle. La compétence territoriale désigne « le pouvoir juridique résultant du lien qui unit l'Etat à son territoire et le rendant apte à régir le statut du territoire lui-même et des êtres qui y sont situés »⁹⁷, la compétence personnelle étant telle définie comme « le pouvoir juridique résultant du lien qui unit l'Etat à ses nationaux et le rendant apte à régir leur statut, ou qu'ils soient situés, dans la limite de la compétence territoriale des autres Etats »⁹⁸.

S'il est en principe admis qu'en cas de conflit, la compétence territoriale doit prévaloir sur la compétence personnelle, certains Etats tentent malgré tout de faire prévaloir leur compétence personnelle au mépris de la compétence territoriale des autres Etats⁹⁹. Or comme

⁹⁴ - BIEVENU (J . J) et LAMBERT (T) , Droit fiscal , PUF , Collection Droit fondamental , 3^{ème} éd. 2003 , p . 145 .

⁹⁵ - A ce titre , les Professeurs GEST et TIXIER écrivent que « la dimension internationale des opérations permet de dissimuler plus facilement la matière imposable , de mettre l'administration fiscale dans l'impossibilité pratique de vérifier la véracité des informations qui lui sont fournies par le contribuable , de s'assurer de la sincérité des conventions passées ou des prix pratiqués ou de rétablir la véritable nature des opérations faites à l'étranger » , in Droit fiscal international , PUF , Collection Droit fondamental , 2^{ème} éd. 1990 , p . 29 .

⁹⁶ - GEST (G) , TIXIER (G) , Droit fiscal international , op.cit . p . 17 .

⁹⁷ - CORNO (G) , (Sous la direction de) , Vocabulaire juridique , PUF , 7^{ème} éd. 1998 , p . 174 .

⁹⁸ - Ibidem , p . 174 .

⁹⁹ - Ce qui est notamment le cas des Etats Unis ; LEVINE (P) , la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales , op.cit , p . 143 – 179 .

l'observe GRACE PEREZ – NAVARRO (Chef de la division de la coopération internationale et de la concurrence fiscale à l'OCDE) : « Si à maintes égards, les frontières nationales tendent à s'effacer, elles, demeurent, cependant, en règle générale, la zone à l'intérieure de laquelle les gouvernements peuvent appliquer leurs législations fiscales internes. Et la plupart des pays tendraient pour une violation de leur souveraineté le fait que des autorités étrangères puissent venir dicter leurs propres lois fiscales à l'intérieur de leurs frontières »¹⁰⁰.

b – Les facteurs économiques

Même en l'absence de tout conflit de compétences, les Etats restent, cependant, libres de fournir ou non des informations si bien que la suite donnée aux demandes d'information reste aléatoire. Cet aléa est d'autant plus important que des raisons économiques conduisent certains Etats à se murer dans le silence plutôt que de coopérer avec les Etats en quête d'informations. C'est ici la motivation de nombre de paradis fiscaux, la confidentialité entretenue par ceux-ci incitant les contribuables fortunés, à y introduire une masse considérable de capitaux dans le but de frauder le fisc ou bien encore dans celui de blanchir de l'argent sale. Dans ces conditions il est testant pour le contribuable de jouer des frontières fiscales afin de réduire, voire d'anéantir leurs bases d'impositions.

c – Les facteurs administratifs

Bien qu'elle dispose de plusieurs armes de contrôle fiscal et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, l'administration fiscale n'arrive pas en faire usage dans les conditions définies dans le cadre juridique en vigueur. En ce sens citons l'exemple en droit fiscal algérien de :

- L'absence, jusqu'à la création récente de la Direction des grandes entreprises (DGE), de la notion d'enjeu fiscal. En la matière, les dossiers des entreprises étaient gérés avec ceux des contribuables au régime du forfait par les mêmes services ;
- Des difficultés pour la localisation des contribuables dont le volume d'affaires est très important générant d'une part, une moins-value fiscale conséquente au détriment du Trésor et d'autre part, des dettes fiscales très importantes souvent impossible à recouvrer même en partie ;
- Une aggravation des sanctions fiscales dont les probabilités de recouvrement sont minimales, au lieu d'une politique d'application mesurée de la loi fiscale¹⁰¹ ;
- Les difficultés réelles dans le contrôle fiscal des entreprises pétrolières, lesquelles peuvent être expliquées par le rôle confus joué par l'entreprise publique

¹⁰⁰ - GRACE (P. N), les frontières fiscales dans une économie mondialisée, l'observatoire de l'OCDE, 1999, N° 215, p. 219.

¹⁰¹ - Le constat paraît être similaire en droit fiscal français où le système des sanctions fiscales connaît un alourdissement conséquent depuis le renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude fiscale, néanmoins, il est noté que la codification des sanctions est un bloc juridique à l'efficacité relative. L'idée de moduler les sanctions en fonction du principe de la proportionnalité nous semble séduisante et conforme à une conception modernisée du contrôle fiscal. Pour plus de détails, lire notamment COUSIN (J – Y), relation entre l'administration fiscale et les contribuables : pour des règles plus lisibles cohérentes et justes en matière de contentieux, Rapport d'information n° 1064, assemblée nationale, septembre 2003, PP. 11 – 36.

SONATRACH en tant que représentant fiscal des entreprises étrangères qui lui sont associées et l'existence de pratiques frauduleuses liées notamment à la qualification des contrats, aux transferts entre les succursales et les filiales et les sociétés mères ainsi que la multiplication d'intervenants étrangers dans le cadre de la sous-traitance (Sociétés de gardiennage et de sécurité, de transport, de location, de main d'œuvre, ...etc.).

En outre, l'administration fiscale algérienne est confrontée à de nouvelles problématiques comptables. En l'occurrence, se pose la question de l'adaptation du droit comptable algérien aux changements économiques du pays et de son éventuelle insertion dans le vaste mouvement de la normalisation comptable internationale d'inspiration anglo-saxonne.

La réforme de la norme comptable algérienne ¹⁰² est de ce point de vue capital dans la refondation des relations entre le droit comptable et le droit fiscal.

Cette «réécriture de la comptabilité» constitue le talon d'Achille du contrôle fiscal, car les vérificateurs qui ne sont pas formés aux normes comptables internationales sont dans l'incapacité de saisir les enjeux financiers et frauduleux que peuvent cacher les jeux d'écriture retraçant des opérations de plus en plus denses entre les entreprises mères et leurs associés.

Le contrôle fiscal des comptabilités informatisées est une source de difficultés supplémentaire pour l'administration fiscale algérienne. La dématérialisation des échanges à l'heure du «boom» des nouvelles technologies de la communication et de l'information ont tout naturellement bouleversé la tenue comptable dite «classique» au profit d'un usage généralisé de l'outil informatique.

Les modifications apportées à l'art. 190 du code des impôts directs et taxes assimilées (CDI et TA) à la faveur de la loi de finances pour 2000, ont redéfini le périmètre des données informatiques pouvant faire l'objet d'un contrôle fiscal pour y inclure les données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux.

Ce faisant, la jeunesse de l'expérience algérienne et de la faiblesse des solutions doctrinales et jurisprudentielles qu'elle offre dans la mise en œuvre des contrôles fiscaux portant sur des comptabilités informatisées, nous incite à examiner l'expérience française riche en enseignements et traduit, sous peine à travers son évolution historique, les débats tumultueux que le thème de contrôle fiscal des comptabilités informatisées peut soulever par rapport notamment à la sécurité fiscale et les garanties dues au contribuable.

A cela s'ajoute, la pratique des entreprises internationales au regard de leurs relations internes (sociétés mères et sociétés apparentées) qui soulève des problématiques fiscales plus connues sous la dénomination des prix de transfert.

¹⁰² - Voir décret exécutif N°08-156 du 26 Mai 2008 portant application des dispositions de la loi N°07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier

En effet, les prix de transfert que l'on peut définir comme les « prix appliqués par une société transnationale à l'ensemble des échanges de biens matériels et immatériels intervenus dans le commerce intra firme développé à l'intérieur de son espace intégré, emportent des effets juridiques sur les intérêts publics »¹⁰³.

Sous cet angle, il semble certain que la problématique des prix de transfert ne se limite pas aux seuls pays développés, elle se pose également aux autres pays qui s'engagent dans la voie de la libéralisation de leurs économies.

Ainsi le contrôle fiscal des opérations internationales relevant de l'ordre des prix de transfert continue à être le maillon faible du système fiscal algérien¹⁰⁴ qui éprouvent beaucoup de difficultés à contrecarrer les entreprises internationales de développer les formes d'évasion ou de fraude fiscales qui leur conviennent, selon leurs secteurs d'activités et leurs modes d'interventions. En d'autres termes, comme le fait remarquer un auteur « les stratégies fiscales des grandes entreprises et des groupes sont sans rapport avec les moyens actuels de l'administration fiscale et ses découpages administratifs, fondés sur une approche strictement juridique largement dépassée. Pour faire face à l'optimisation fiscale et à la fraude, mais également pour accompagner l'entreprise dans sa nouvelle aventure, sans l'entraver par des formalités administratives multiples, l'administration doit optimiser son organisation et ses moyens d'intervention, c'est-à-dire se réformer, car une meilleure réactivité de l'administration à cette évolution de l'entreprise conforterait les recettes fiscales »¹⁰⁵. Aussi, il convient de noter, à ce titre, que l'administration fiscale ne doit pas ignorer l'impact de l'utilisation des nouvelles technologies de l'information sur la maîtrise de l'assiette et du recouvrement des impôts et la performance de ses agents. A l'heure où la convergence des réseaux électroniques est devenue une réalité dans les pays de l'UE, chaque administration nationale rencontrera sur les réseaux ses homologues de l'UE. L'Algérie, membre d'une zone de libre-échange¹⁰⁶ avec cette Union peut-elle rester en marge de cette évolution ?

4 - L'exploitation abusive des frontières fiscales

Les raisons conduisant les contribuables à abuser des frontières fiscales dans l'intention d'éviter l'impôt sont multiples. Plus simplement, un auteur laissait entendre que la fraude ou l'évasion est liée à la nature humaine en faisant remarquer que « l'homme qui dans l'existence courante est si peu enclin, à la modestie, possède dans ses rapports avec le fisc, une tendance naturelle à l'humilité. Dans ces circonstances particulières, il n'est pas fanfaron,

¹⁰³ - GHARBI (N) , le contrôle fiscal des prix de transfert , éd. L'HARMATHAN , 2005 , PP . 22 .

¹⁰⁴ - En l'absence de convention fiscale internationale liant l'Algérie à un pays étranger , les prix de transfert sont régis , par les dispositions de l'art. 141 bis du CDITA, introduites par les dispositions de l'art. 8 de la LF pour 2007 , complétées par les art. 9 de la LF pour 2008 et 4 de la LF pour 2010 .

¹⁰⁵ - H. AYADI, op. cit. P. 39 .

¹⁰⁶ Voir accord d'association euro-méditerranéen entre l'Algérie et l'Union européenne signé à Valence le 22 avril 2002 et ratifié le 27 avril 2005 et entre en vigueur le 01 septembre 2005.

il ne majore jamais ni sa fortune ni ses revenus. Quelque fois par excès de modestie, il les diminue, même il les oublie. En terme technique ou presque on dit qu'il fraude ».¹⁰⁷

Au regard de ces considérations, il devient impératif aux Etats de trouver un moyen qui permette d'employer les méthodes d'investigation en matière fiscale même au-delà des frontières fiscales nationales. Parmi ces mesures, nous allons privilégier dans notre recherche «les mesures réparatrices » du droit fiscal international en l'occurrence la coopération fiscale administrative.

V- Objet et limites de la recherche

La recherche d'information est une obsession pour l'administration fiscale. Plus encore, c'est une véritable hantise. On ne saurait trop insister sur le fait que sans information, l'administration fiscale n'est rien ; dans une telle hypothèse elle ne pourrait avoir connaissance des opérations frauduleuses et, même si elle en prenait connaissance, de toute façon, elle ne disposerait pas, faute d'informations, et de moyens nécessaires pour établir le caractère frauduleux de ces opérations devant le juge de l'impôt. Or, plusieurs facteurs font obstacle au travail de collecte d'informations en matière internationale, les moyens généraux de contrôle s'avèrent vite dépassés face à l'ingéniosité sans borne des contribuables lorsqu'il s'agit d'éviter l'impôt. C'est pourquoi les administrations nationales sans craindre de perdre leur souveraineté fiscale, dans un sens de réciprocité cherchent à élargir leurs compétences de contrôle fiscal en optant pour la coopération fiscale internationale. Sans perdre de vue que les frontières géographiques des Etats s'effacent devant l'expansion des activités économiques des entreprises multinationales. La prévention et la répression de la fraude et de l'évasion fiscales internationales passent par l'abolition des frontières économiques et administratives même pour les Etats et ce grâce au développement de la coopération. Les autorités fiscales ne pourront agir outre leurs frontières et combattre efficacement la fraude et l'évasion fiscales internationales qu'avec le développement de l'échange transfrontalier de renseignements.

Concrètement, l'assistance administrative permet notamment aux Etats de s'échanger les informations nécessaires à la bonne application des conventions fiscales internationales, mais aussi, en principe, les informations utiles à l'application de leurs législations fiscales internes.

Ainsi, à défaut de posséder les informations nécessaires au contrôle de l'impôt, les Etats peuvent directement se les procurer en les demandant aux Etats concernés¹⁰⁸. Ceci explique que l'assistance à l'assiette soit une technique privilégiée en matière de contrôle des opérations internationales. Ainsi, la collaboration internationale en matière fiscale s'efforce à la fois de rendre comparables les diverses lois fiscales, de renseigner les Etats au moyen

¹⁰⁷ - POLTI (M) , Revue politique et parlementaire , 10 octobre 1933 , cité par PLATIER (A) , in L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats , Librairie du recueil SIREY , 1938 , P.13 .

¹⁰⁸ - L'assistance à l'assiette ne se résume, cependant, pas aux simples demandes d'informations qui ne constituent qu'une des modalités de cette assistance.

d'informations échangées, de résoudre les conflits internationaux, et enfin, de prolonger des lois nationales en dehors du territoire¹⁰⁹.

Les Etats ont besoin de s'attacher à résoudre leurs difficultés engendrées par l'évasion et la fraude fiscales internationales. Etant donné que ce phénomène est de caractère international, les travaux menés à l'initiative de l'OCDE, des Nations Unies et de l'UE ont été orientés vers le renforcement de la coopération fiscale internationale entre Etats. Il faut enfin préciser les règles à l'échelle mondiale, auxquelles les administrations fiscales des Etats pourraient adhérer et se référer.

La présente recherche traite essentiellement de la coopération administrative à l'échange d'informations et au recouvrement de l'impôt entre les autorités fiscales, objet des dispositions conventionnelles prévues par les articles 26 et 27 des Modèles de l'OCDE et de l'ONU telle qu'elle est reprise dans les traités bilatéraux et multilatéraux liant les différents Etats.

L'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit un système d'échange de renseignements entre les administrations fiscales en vue de faciliter la mise en application de la convention et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales internationales.

Dans la convention fiscale, les Etats contractants s'accorder à déterminer le droit de partage des impositions sur les revenus des contribuables appartenant à chacun des deux Etats, et ce, en fonction soit du critère de la résidence ou celui de la source des revenus réalisés. Afin de pouvoir imposer ce qui revient à dire lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ou de ne pas imposer doublement, ce qui signifie prévenir la double imposition, les contribuables concernés. Dans les deux cas de figure, les Etats contractants, celui de la résidence ou de la source, ont besoin de renseignements de façon réciproque en la circonstance.

Le deuxième volet de la coopération met l'accent plus fortement sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationale notamment en matière de recouvrement de la créance fiscale dans des pays étrangers liés par les conventions fiscales, qui fera l'objet de l'article 27 intégré récemment dans la convention Modèle de l'OCDE.

En pratique, les clauses d'échange de renseignements ont des effets limités lorsque les administrations ne coopèrent pas afin de recouvrer l'impôt dans un autre Etat contractant.

L'objet de cette recherche est la coopération administrative internationale en matière fiscale. Les termes de l'assistance et de la coopération sont souvent utilisés en synonymes pour distinguer les modes d'intervention de la coordination des actions des Etats sur l'assiette et le recouvrement de l'impôt. Pourtant certains spécialistes¹¹⁰ mettent l'accent bel et bien sur la différence étymologique entre ces deux notions. Il est vrai que la coopération inter étatique signifie un devoir international, tandis que l'assistance n'est pas un devoir mais une mutualité

¹⁰⁹ - PLATIER (A), l'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats, op.cit. p. 265.

¹¹⁰ - LEVINE (P), op. cit. PP. 295 – 306.

internationale. Ainsi, la Société des Nations (SDN) avait souligné que cette assistance administrative ne serait tolérée par les pouvoirs et les opinions publics que si elle s'établissait sur une base mutuelle. Toutefois, au fil du temps, l'importance d'agir ensemble a permis d'utiliser le terme de « coopération » par les organisations internationales. Plus encore, l'ONU n'hésite pas à employer l'expression de « coopération fiscale internationale » concernant ces chartes et ses travaux. Il est fait remarquer que l'assistance est plutôt utilisée dans le cadre de l'assiette de l'impôt au titre des échanges de renseignements, tandis que la notion de coopération trouve son terrain propice en matière de recouvrement de l'impôt.

La présente recherche abordera la question de la pratique conventionnelle Algéro-Française afin d'illustrer la coopération bilatérale entre Etats. Ce choix semble significatif car ces deux pays représentent deux camps différents par rapport à la coopération fiscale internationale. En effet, la France appartient à la sphère des pays du Nord dits développés et l'Algérie se met du côté des pays du Sud dits sous-développés ; d'où relation entre Etats d'inégal développement, d'une part, et au regard des liens historiques étroits qu'entretient les deux Etats, d'autre part.

Aussi, il convient de noter que la France est toujours partisane de l'approche conventionnelle multilatérale tandis que l'Algérie tend vers l'extension de son réseau conventionnel bilatéral au détriment de la relation multilatérale en matière fiscale.

La coopération fiscale connaît actuellement de nouvelles règles de jeux engendrées par la multiplication des vecteurs d'échange de renseignements dont la mise en place soulève certaines interrogations : Sur quel cadre peut-elle reposer ? Quelles sont les garanties apportées aux contribuables ? Quelle doit être l'étendue de la collecte des informations et sous quelles formes les données seront-elles transmises ? Aussi, faudrait-il prévoir l'inclusion des principes fondamentaux de la nouvelle coopération fiscale en matière d'échange de renseignements : principe de nécessité et principe de transparence ?

Cela revient à dire que l'intensification de l'assistance entre administrations fiscales est un phénomène particulièrement remarquable aujourd'hui, notamment en raison de la rénovation de l'ensemble des fondements juridiques permettant une telle coopération.

Autrement dit, pendant longtemps, l'assistance fiscale internationale a pu être considérée comme l'arlésienne de la fiscalité internationale. Nous assistons à présent non plus à une intensification mais à un emballement des initiatives étatiques en ce domaine¹¹¹. Deux mouvements peuvent à cet égard être identifiés : le premier, le renforcement des cadres d'échanges bilatéraux, à la suite des décisions prises lors du G20 tenu à Londres en Avril 2009, et multilatéraux comme l'illustre la mise en place du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Le second mouvement est la constitution des bases de données, regroupant divers informations sur les contribuables, tant en France

¹¹¹ V. la nouvelle coopération fiscale internationale, actes du colloque « fiscalité internationale » /ma Dir du Pr. B.CASTAGNEDE, Revue Dr. Fisc, N°42-43, 21 Octobre 2010, P.15.

(base Evasif) qu'au niveau européen (base Euro fisc). Ainsi que des bases de données multilatérales, dépassant le cadre de l'Union européenne, à l'initiative américaine (TRACFIN)¹¹².

Notre réflexion ici n'est pas de remettre en cause ce resserrement de l'étau au tour de la coopération fiscale internationale, qui a pour objectif légitime de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Toutefois, ces procédures se mettant en œuvre sans égard aux droits du contribuable notamment ses droits à la défense et son droit à l'information. La situation du contribuable paraît plus au moins confortable dans ce mouvement normatif ?

Force est de constater qu'il existe plusieurs moyens de promouvoir cette nouvelle coopération et qui consistent à multiplier les vecteurs d'échanges de renseignements. Ceux-ci peuvent être évidemment les conventions bilatérales contenant ce fameux article 26 ou les accords spécifiques d'échanges de renseignements, mais également les Directives communautaires et même les accords multilatéraux qui servent de support à l'assistance à l'assiette dont l'efficacité technique demeure tributaire de l'étendue de ces modalités et de l'effectivité qui varient selon les pays (**Partie I**).

Néanmoins, les clauses d'échanges de renseignements insérées dans les conventions fiscales internationales ont une portée pratique limitée lorsque les administrations ne disposent pas de pouvoir de recouvrer l'impôt dans un autre Etat contractant.

Les Etats, traditionnellement réticents à s'entraider pour le recouvrement de leurs créances fiscales respectives, affichent de plus en plus une intention à intensifier et diversifier leurs instruments de coopération en la matière (article 27 du dispositif conventionnel bilatéral et multilatéral). Il n'en demeure pas moins que cette ambition bute sur certaines limites inhérentes à l'action administrative tendant à recueillir des informations complètes sur la situation patrimoniale des contribuables ainsi que la matière imposable, tout en assurant une protection des intérêts des contribuables et des garanties dont ceux-ci doivent pouvoir jouir face aux prérogatives d'intervention administrative (**Partie II**).

PREMIERE PARTIE

¹¹² Ibidem.

L'INTENSIFICATION DE L'ASSISTANCE FISCALE EN MATIERE D'ASSIETTE

Face à l'intensification des relations économiques internationales, la mise en œuvre des régimes d'imposition adoptés par les Etats, que ces derniers se fondent sur un principe de mondialité ou de territorialité, devient de plus en plus délicate.

En effet, la mise en application d'un régime d'imposition nécessite qu'un Etat doit recueillir tous les renseignements permettant de savoir si l'opération entre dans le champ d'application d'un impôt, de résoudre les problèmes de territorialité, de cerner la base imposable et de déterminer le taux d'imposition spécifique.

Afin de contourner ces difficultés, d'endiguer les situations d'évasions fiscales et d'appréhender la situation patrimoniale des contribuables, certains Etats ont convenu entre eux des procédures d'assistance en matière d'assiette et de recouvrement des impôts.

A défaut de cette formule de coopération, les administrations fiscales ne pourront opérer qu'à l'intérieur de leurs frontières fiscales nationales ce qui s'avère insuffisant pour faire respecter leurs législations nationales par les contribuables exerçant des activités transnationales. Les dispositions relatives à l'échange de renseignements définissent le cadre juridique de la coopération au-delà des frontières nationales sans déroger au principe de la souveraineté fiscale d'autres Etats et aux droits des contribuables.

Celle-ci s'avèrera particulièrement utile lorsqu'il s'agira d'analyser des flux intra-groupe - notamment les prix fixés entre deux entreprises situés dans deux Etats contractants différents - afin de répartir les bénéfices imposables, d'appréhender en matière de TVA, les livraisons de biens non déclarés, ou encore d'appliquer le taux effectif de l'impôt. L'administration d'un Etat demande à l'autre Etat disposant d'un droit d'imposition exclusif en vertu de la convention fiscale, le montant des revenus ayant leur source sur son territoire.

Cette assistance à l'assiette peut être définie comme « la procédure d'entraide organisée entre les administrations fiscales d'Etat différents en vue de faciliter les opérations d'assiette ».¹¹³

Nonobstant le fait que les Etats disposent, en droit interne, d'un droit de communication étendu, leurs pouvoirs sont limités dans le cadre International. En effet, si tout Etat dans le ressort duquel se trouve un établissement a, en principe, le pouvoir d'examiner les comptes de l'entreprise dans son ensemble, comptes locaux, mais également comptes du siège¹¹⁴, tels n'est pas le cas lorsque la structure vérifiée est une entité juridique distincte de sa société mère, le droit international ne permet alors pas d'exiger de cette dernière la communication de documents¹¹⁵.

¹¹³ Selon la définition du professeur T.GEST (Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, volume 1, Economica, 1991, P. 105).

¹¹⁴ B.Gouttière, Les impôts dans les affaires internationales, éd. F. Lefebvre, 5ème éd. 2001, N° 607.

¹¹⁵ Cf. Sur ce point, Institut de droit international, La compétence extraterritoriale des Etats, 19^e commission, Annuaire de l'institut de droit international 1999, Session de Berlin, vol 68-1, P.547. Toutefois, Les Etats-Unis

L'assistance à l'assiette en tant que pilier du contrôle fiscal conditionne également la bonne application d'autres mesures de contrôle, ainsi l'échange de renseignements permet à l'administration fiscale de demander des précisions sur des entreprises étrangères, ce qui pourra, dans un second temps, lui servir pour appliquer à l'encontre des contribuables telle ou telle présomption légale¹¹⁶. Ceci explique que l'assistance à l'assiette soit une technique privilégiée en matière de contrôle des opérations internationales. Aussi bien la diversité des cadres servant de support à l'assistance à l'assiette (**titre 1**) que l'étendue des modalités que celle-ci peut revêtir témoigne du caractère privilégié de cette technique dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales. C'est pourquoi les pouvoirs publics s'attaquent aux garanties des contribuables afin d'accroître l'efficacité de cette technique (**titre 2**). L'efficacité de la procédure d'assistance est très difficilement appréciable en raison de la discrétion des administrations concernées et de l'absence des statistiques. Il semble quand même que cette efficacité varie selon les pays. De ce point de vue l'étude de la pratique conventionnelle Algéro-Française fondée sur l'étroitesse des liens historiques et socio-économique permettra d'apprécier dans certaines mesures l'effectivité de l'échange de renseignements entre un pays de la sphère nord et un autre de la sphère sud (**titre 3**).

Titres 1- Le cadre de l'assistance à l'assiette : l'échange de renseignements

La préoccupation des Etats à se prêter assistance a incité ces derniers à varier les cadres juridiques de l'assistance à l'assiette tant sur le plan bilatéral que multilatéral (**chapitre 1**), en forgeant une diversité des modalités de mise en œuvre de cette formule de coopération pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale Internationale (**chapitre 2**).

Cette intensification des procédures d'assistance n'est pas sans conséquences sur la situation de l'administration et des contribuables (**chapitre 3**).

Chapitre 1- Le renforcement du cadre institutionnel d'échange de renseignements dans le cadre bilatéral et multilatéral

Toutes les législations Nationales ont doté leurs administrations fiscales d'une compétence de collecte d'informations nécessaire à la bonne application de leur système fiscal. Dans le cadre des compétences qui lui sont reconnues, l'administration dispose d'un droit de communication pour la collecte et le traitement d'informations recueillies auprès d'organismes publics ou privés utiles au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

L'administration dispose du droit d'accès à des informations confidentielles au regard du public et des moyens d'informations relativement étendus.

En droit interne, les Etats se donnent ainsi les moyens nécessaires à leurs administrations fiscales pour faire respecter les règles applicables vis-à-vis de leurs contribuables. Toutefois, les dispositions relatives à l'obligation fiscale demeurent limitées

considère que des lors qu'une société mère américaine possède le contrôle de ses filiales, elle est en mesure de les contraindre à lui fournir tous les documents, qu'elle doit alors produire à l'administration sur sa demande.

N. Melor, Territorialité et mondialité de l'impôt, Dalloz, 2004, N°1656 et S.

¹¹⁶ J-N. THOMAS, Le contrôle fiscal des opérations Internationales, Ed. Le Harmattan, 2004, P.305.

face aux frontières des Etats. La question de la portée des pouvoirs d'exécution des Etats se pose alors inévitablement puisque la limitation primordiale qu'impose le droit International à l'Etat et celle d'exclure tout exercice de sa puissance sur le territoire d'un autre Etat. En effet, la juridiction fiscale et territoriale ne peut être exercée hors du territoire¹¹⁷.

«En droit des gens, un pouvoir de contrainte ou un pouvoir coercitif exercé sur le territoire d'un autre Etat seraient excessif et violerait la souveraineté de cet autre Etat. Un Etat ne peut donc obliger les personnes qui ont des liens personnels ou matériels avec son territoire à répondre à ses questions »¹¹⁸.

Un Etat ne peut forcer un autre Etat ou les agents d'un autre Etat à lui prêter assistance. Il n'y a aucune obligation pour les Etats de transmettre des informations à un autre Etat afin de lui permettre d'appliquer ses lois fiscales¹¹⁹ : « En l'état de la société Internationale et du droit International, il n'existe aucun principe général qui ferait une obligation aux Etats souverains de se prêter assistance mutuelle pour combattre l'évasion fiscale à caractère international. Les Etats souverains, en l'absence de convention internationale ne sont donc pas tenus, au regard du droit international, de communiquer des renseignements ou de collecter des impositions à leur mutuel bénéfice(...). L'application des règles de responsabilité Internationale ne permet pas non plus de sanctionner l'attitude d'un Etat qui aurait refusé de prêter son assistance à un autre Etat pour prévenir et réprimer l'évasion fiscale de caractère internationale »¹²⁰.

Le droit international ne crée aucun devoir général de collaboration internationale à charge des Etats dans les domaines fiscaux. En l'absence d'un accord formel, c'est la règle du chacun pour soi, que ça soit à l'intérieur ou à l'extérieur de son territoire¹²¹.

Néanmoins, s'il existe un accord spécifique ou une convention fiscale prévoyant l'échange d'information, la situation se transforme en toute légalité. Il faut ainsi un moyen juridique pour instituer l'assistance fiscale entre les administrations nationales pour leurs permettre d'élargir l'exercice de leur droit de communication et leur droit de vérification à l'étranger.

Ainsi, les administrations fiscales nationales peuvent coopérer entre elles, soient en se fondant sur les conventions fiscales bilatérales résultant d'une disposition spécifique sur l'échange de renseignements, inspirés de l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE (**section 1**), soit sur les dispositifs communautaires est la convention élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE, permettant une coopération multilatérale (**section 2**). Tous ces fondements juridiques ont connu récemment des aménagements, modifications et retouches dans le but d'améliorer les échanges d'informations entre administrations.

¹¹⁷ C.DOCULO, l'échange de renseignements, revue générale de fiscalité, N°11, novembre 2000, Bruxelles, P. 312.

¹¹⁸ Ibid, P. 313.

¹¹⁹ Ibid, P. 313.

¹²⁰ P. LEVINE, OP.cit, PP .142- 143.

¹²¹ P. LEVINE et P.PINSON, L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération, DPCI, 1985, tome II, N° 01, Masson, Paris, P.267.

Se pose par ailleurs la question de l'articulation de ces différents fondements (**section 3**).

Section 1- L'influence des Conventions Modèles

Selon la définition du Professeur Julliard, la convention Modèle est : « (...) un objet d'imitation, au sens strict du terme. Le Modèle conventionnel peut donc se définir comme un ensemble de dispositions arrêtées à titre indicatif - soit dans le cadre international, soit dans le cadre interne - pour être reproduit dans le cadre des relations conventionnelles, soit multilatéral soit bilatéral. La Convention Modèle est donc dépourvue de toute valeur en droit : mais elle possède une certaine autorité en fait, qui est fonction de sa plus au moins grande réussite sur le plan technique, et de son plus ou moins degré d'acceptabilité internationale »¹²².

Les conventions fiscales bilatérales constituent le fondement juridique essentiel de l'assistance à l'assiette, comme le souligne M. GANGEMI « L'assistance mutuelle internationale procède de l'interaction des systèmes fiscaux de différentes juridictions et sa pertinence est strictement liée au développement du réseau des traités fiscaux »¹²³

La quasi-totalité des conventions fiscales signées par la France contiennent une disposition relative à l'échange de renseignements. Le premier dispositif d'assistance administrative a été inséré dans le traité conclu entre la France et la Belgique le 12 août 1843¹²⁴. La Faculté d'échanger des renseignements sur la base de ces conventions étant formellement édictée par l'article L114 du LPF. Compte tenu, de la densité du réseau conventionnel français qui compte plus d'une centaine de conventions¹²⁵ et bien plus si l'on ne considère pas seulement les conventions fiscales en matière d'impôt sur le revenu et la fortune ce qui étendra les possibilités d'échanger des renseignements avec l'étranger.

Les circonstances historiques et contingentes¹²⁶ ainsi que les priorités et les choix des pays peuvent entraîner différents types de clauses d'échange de renseignements d'une convention à une autre. Les efforts des organisations Internationales que ce soit de la SDN puis de l'OCDE et de l'ONU ont contribué à la «normalisation de la procédure de l'assistance administrative »¹²⁷. Par conséquent, les règles essentielles en matière d'échange de renseignements ont été élaborées par la SDN (§1), ensuite, elles ont été intégrées sous une forme beaucoup plus élaborer dans tous Les Modèles de conventions fiscales adoptés par l'OCDE (§2) et par l'ONU qui a tenté, pour sa part, d'associer les pays en développement et les pays développés (§3). Mais, il ne s'agit que d'une influence dans la pratique conventionnelle démontrant qu'un nombre de conventions fiscales s'écartent par leurs spécificités à des degrés divers, de ces Modèles (§4).

¹²² P. Julliard, AFDI, 1983, P.590.

¹²³B.GANGEMI, Rapport Général, XLIV, Congrès International de droit financier et fiscal sur « L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale », Stockholm 1990, CDFI, volume LXXVB, Kluwer Rotterdam, p57.

¹²⁴La Belgique inséra également ce dispositif dans le traité qu'elle conclura deux ans plus tard avec les pays bas (24 mai 1845) et le Luxembourg (11 octobre 1845).

¹²⁵Voir l'instruction du 14 février 2003 : BOI 14-A-4-03.

¹²⁶B.GANGEMI, op.cit, P. 61.

¹²⁷B.GANGEMI, op.cit, P. 61.

§1- Les règles essentielles élaborées par la SDN

Les travaux de la SDN ont été les premiers jalons dans la construction des principes directeurs en matière d'assistance administrative qui se résument ainsi ; «l'établissement de l'impôt suppose une assistance administrative multilatérale ; cette assistance ne sera tolérée par les pouvoirs et l'opinion publique que si elle s'établit sur une base mutuelle ; elle ne doit pas aller au-delà des limites tracées dans le droit interne par les règles de droit fiscal. Le recouvrement de l'impôt suppose une assistance administrative de caractère bilatéral. Ce recouvrement doit s'opérer selon les règles de forme et de fond de l'Etat dans les limites de la juridiction territoriale auquel se trouve localisée la matière imposable ; les créances fiscales d'un Etat contractant ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'autre Etat contractant ; et les mesures judiciaires de recouvrement prises dans un Etat contractant seront exécutoires sans formalisme particulier dans l'autre Etat contractant »¹²⁸. Ces principes ont été reprises dans Les Modèles de l'OCDE et de l'ONU concernant l'aspect d'échange des renseignements, tandis que l'assistance au recouvrement n'a pas trouvé sa place dans Les Modèles de l'OCDE jusqu'à l'adoption de la version 2005 et non plus dans Les Modèles de l'ONU antérieurement à la version 2006, qui avaient pourtant emprunté les principes directeurs tracés par la SDN.

La SDN qui fut l'instigatrice d'un premier Modèle de convention bilatérale sur l'échange de renseignements, élaborés en 1928, dans la mise en œuvre comportait toutefois de nombreuses limites. En effet, ce Modèle vise tous renseignements permettant d'asseoir l'impôt, quel que soit sa nature et il s'applique aux renseignements relatifs aux personnes morales et quel que soit la nationalité

Ce projet prévoyait deux formes d'assistance : l'assistance sur demande spéciale et l'assistance à caractère automatique. Au terme des articles 3 et 4, aucun Etat contractant n'est tenu de fournir des renseignements lorsque son droit fiscal interne ne lui permettrait d'en obtenir, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas compatibles avec les textes ou pratiques en vigueur.

L'Etat requis ne pourrait être obligé de donner suite à une demande s'il l'estime contraire à son ordre public.

Le Modèle de la SDN de 1928, n'a pas connu de succès et s'est heurté aux soucis de souveraineté fiscale d'un côté, et aux contestations des contribuables au nom des principes de liberté et de la propriété¹²⁹.

Deux Modèles furent élaborés successivement en 1943 (Mexico) et 1946 (Londres) qui constituent la pierre angulaire dans le développement du droit International de l'assistance

¹²⁸SDN, Document F 212, cité par P.LEVINE, op.cit., P.311.

¹²⁹Commentaires des modèles de 1943 et 1946, Document C 88 M 88, 1946, II A, SDN, cité par P.LEVINNE, op.cit, P. 313.

administrative¹³⁰. Ces deux Modèles ont mis en place le principe de réciprocité en matière d'assistance fiscale.

Le texte de Londres était plus étoffé et s'intitulé « Modèle de Convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions ».

L'article 1^{er} est, ainsi rédigé: « en vue d'assurer dans l'intérêt des gouvernements et des contribuables, une application efficace et équitable des impôts visés par les conventions tendant à l'élimination des doubles impositions en matière de revenus et de successions conclues à ce jour entre les Etats contractants, chacun des Etats contractants s'engage sous réserve de réciprocité, à fournir sur demande spéciale, tous renseignements relatifs aux impôts, que les autorités compétentes de chaque Etat ont à leur disposition ou soit en mesure d'obtenir conformément à leur législation fiscale et qui pourraient être utile aux autorités compétentes de l'autre Etat en vue de l'assiette des impôts sus mentionnés, et à prêter assistance aux autorités compétentes de l'autre Etat pour le recouvrement de ces impôts ».

Il convient, toutefois, de souligner que le champ d'application de cette assistance administrative se limitait aux impôts visés par la convention et reposait sur la condition de réciprocité qui continue à être le noyau dur des mécanismes d'assistance administrative.

Les Modèles de la SDN de 1928 et celui de Mexico et de Londres ont envisagé deux formes d'échange de renseignements : l'échange sur demande et l'échange automatique. Quant à la troisième forme classique de l'échange qui est l'échange spontané, elle fut inventée ultérieurement par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE.

Ses efforts ont été poursuivis, pour élaborer un projet de Modèle de Convention uniforme et complet par la Commission fiscale instituée par l'ONU en 1946 et par le Comité fiscal créé en 1956 par le Conseil de l'OCDE.

§2- L'encadrement de l'échange de renseignements par l'article 26 de la convention Modèle de l'OCDE

S'il existe plusieurs Modèles conventionnels en matière fiscale (Modèle OCDE, Modèle ONU, Modèle américain...), celui bénéficiant de la plus grande autorité et sans conteste le Modèle OCDE¹³¹. Trois Modèles se sont succédé : le Modèle de 1963, celui de 1977 et celui de 2005.

Ces trois Modèles conventionnels de l'OCDE ont indéniablement influencé la pratique conventionnelle des pays notamment la France et l'Algérie (objet de notre étude), les conventions fiscales antérieures à 1977 subissent l'influence de la convention Modèle de 1963, les conventions postérieures à 1977 subissent celle du Modèle de 1977 et les conventions postérieures à 2005 subissent celle du Modèle de 2003. Mais il ne s'agit ici que d'une

¹³⁰P.LEVINE, op.cit, P. 315.

¹³¹Pour une étude historique approfondie sur Les Conventions Modèles en matière fiscale, voir, P.LEVINE, op.cit, P. 309-347.

influence car il n'est pas rare que les conventions fiscales conclues par la France et l'Algérie s'écartent, pour des raisons propres aux Etats contractants, des stipulations contenues dans ces conventions Modèles. Ainsi que le résume Pierre LEVINE, «une certaine diversité dans la relative uniformité est donc la règle d'or du système conventionnel, et (...) les stipulations sur l'assistance administrative, telles qu'elles se dégagent de notre pratique conventionnelle, n'échappent pas à cette règle d'or »¹³².

A- L'article 26 dans le Modèle de 1963

L'article 26 du Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu de la fortune de 1963 stipule que «l'échange de renseignements :

- 1- Les autorités compétentes des Etats membres échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention et celles des lois internes des Etats contractants visés par la convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit est conforme à la convention. Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargés de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente convention.
- 2- Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation :
 - a- De prendre des dispositions administratives dérogeant à sa propre législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant ;
 - b- De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa propre législation, ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant ;
 - c- De transmettre des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dans la nature serait contraire à l'ordre public.

Selon la stipulation, cet article ne vise que l'application des dispositions de la convention fiscale et les lois fiscales nationales qui lui y sont conformes. L'échange de renseignements ne porte que sur les impôts visés par la convention (**article 2**). Ce qui exclut les impôts non prévus par la convention. De plus, la procédure d'échange de renseignements ne concerne que les «personnes qui sont des résidents d'un Etats contractants ou de chacun des Etats »(**article 1^{er} de la convention**).

Par conséquent, les autorités compétentes ne peuvent pas échanger des renseignements concernant les résidents d'un Etat tiers. Cela revient à dire, que les non-résidents des Etats contractants sont exclus du champ d'application de la convention et systématiquement de celui de l'assistance à l'assiette.

Aucune stipulation dans le corps de l'article 26 du Modèle de 1963 ne prévoyait les formes de l'échange de renseignements. Par contre, les commentaires de l'article 26 avaient

¹³²P.LEVINE, op.cit.P. 351.

précisé que les autorités compétentes des Etats contractants pourraient échanger des renseignements de manière automatique ou sur demande¹³³.

Le deuxième paragraphe de cet article portait également les limites de l'échange de renseignements qui ont été reconduite par les modifications subies par cet article jusqu'à la nouvelle version de 2005. Ces limites consistaient en la clause du secret, l'ordre public, les pouvoirs d'investigations des Etats et leur pratique administrative (qui feront l'objet d'étude exhaustive dans les développements ultérieurs).

Le Modèle OCDE de 1963 a eu une grande influence sur les conventions fiscales des pays membres de l'OCDE avec le reste du monde. En 1993, les conventions fiscales issues de ce Modèle représentaient près de 40% des conventions en vigueur entre les pays membres¹³⁴.

B- L'article 26 dans le Modèle de 1977

Au même titre que l'ONU, l'OCDE a affirmé au fur et à mesure de l'évolution de ces Modèles (principalement ceux de 1963 et 1977) sa conception de l'assistance administrative Internationale.

Il est observé à la lecture des articles 26 des Modèles en question, une volonté constante d'élargissement des possibilités de recours à l'assistance administrative.

Il faut rappeler que l'OCDE privilégiait avant l'adoption de la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 1988, le recours aux conventions bilatérales qui permettaient de répondre aux objectifs de coopération économique qui caractérisait l'économie mondiale à cette époque (**Voir annexe N°1**).

Quant à l'utilisation des renseignements obtenus, la version 1977 de l'article 26 a ajouté que l'Etat requérant peut communiquer les renseignements reçus aux tribunaux ou aux organismes administratifs chargés d'appliquer la loi ou d'engager des poursuites en ce qui concerne les impôts couverts par la convention ou de statuer sur les recours portant sur ces impôts. Les renseignements peuvent être communiqués à l'occasion des audiences publiques des tribunaux ou dans des décisions judiciaires.

Environ 400 conventions fiscales préventives de double imposition ont été conclues selon ces deux Modèles entre 1963 et 1979 dont l'article 26 faisait partie intégrante mais la mise en œuvre de la procédure d'échange de renseignements est resté en deca des résultats escomptés comme le constate les rapporteurs français ; «il s'agissait beaucoup plus de textes d'intention dont l'application était aléatoire, ponctuelle et en tout état de cause soumis à la bonne volonté de l'une ou de l'autre des parties »¹³⁵.

C- Le Modèle de 2000

¹³³Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, OCDE, Paris, 1963.

¹³⁴Échange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris, 1994.

¹³⁵J. HELMAN, P.MICHAUD, Rapporteur français, XIV^{ème} Congrès International de Droit Financier et Fiscal sur «L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale », Stockholm, 1990, CDFI, volume LXXV b, P.340.

Les travaux entrepris en 1999 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE avaient pour objectif d'introduire le traitement automatique des informations échangées entre Etats contractants. Les pays de l'OCDE ont adopté un format magnétique normalisé pour l'échange d'informations. Le texte de l'article 26 a également été modifié sans pour autant toucher au deuxième paragraphe réservé aux limites de l'échange de renseignements.

Ainsi, la plus importante modification apportée par la version 2000 du Modèle concerne les impôts visés par la convention fiscale, qui peuvent faire l'objet d'échange de renseignements par les Etats contractants (selon l'article 2) du Modèle de l'OCDE. Le paragraphe amendé devait permettre désormais l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales pour permettre l'utilisation de l'information ainsi échanger pour l'application de tous ces impôts¹³⁶.

D- Les apports de la nouvelle rédaction de l'article 26 dans la version actuelle du Modèle de l'OCDE 2005

En 2002, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a entrepris un réexamen de l'article 26 afin de s'assurer que celui-ci correspondait bien aux pratiques en vigueur des Etats¹³⁷. Les travaux de modifications de l'OCDE sur l'article 26 consacré à l'échange d'informations, ont été achevés en 2004, qui ont aussi permis de créer un nouvel article 27 relatif à l'assistance administrative pour le recouvrement qui fera l'objet d'examen dans la deuxième partie de notre recherche.

Ainsi, les modifications de l'article non pas eu pour objet de modifier au fond, mais étaient destinées à clarifier les interprétations qu'il convient de lui donner.

La première évolution consistait à substituer aux termes « renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention », susceptibles d'être échangés entre les administrations, l'expression « renseignements vraisemblablement pertinents ». Le champ d'application visé apparaît ainsi potentiellement plus large que la version précédente. Toutefois, selon les commentaires OCDE, cette substitution n'a pas « pour objet de modifier les effets de la disposition, mais d'assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements ». En tout état de cause, la notion de « pertinence vraisemblable », si elle permet un échange de renseignements larges, indique qu'il n'est pas loisible aux Etats d'aller selon les termes même de l'OCDE¹³⁸, « à la pêche aux renseignements » (« fishing expedition ») ou de demander des renseignements dont il est probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé

¹³⁶Commentaires sur l'article 26 Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune, OCDE, version abrégée, avril 2000, P.234.

¹³⁷Il convenait également d'aligner les dispositions de l'article 26 sur celles du Modèle d'accord sur les échanges de renseignements, publié en 2002.

¹³⁸V. Commentaire sur l'article 26§5.

En outre, ont été ajoutés deux nouveaux (paragraphe 4 et 5). Le paragraphe 4 prévoit qu'un intérêt fiscal national¹³⁹ ne doit plus limiter l'obligation de fournir des renseignements. Les Etats doivent obtenir et échanger des renseignements indépendamment de la question de savoir s'il en ont besoin pour leurs propres fins fiscales.

Ce nouveau paragraphe a pour effet d'insérer dans le texte de l'article les principes énoncés antérieurement dans les commentaires (V. §19-6).

Le nouveau §5 dispose quant à lui que les Etats ne peuvent apposer des règles nationales de secret bancaire pour refuser de fournir des renseignements. Cet ajout fait apparaître les pratiques actuellement en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE¹⁴⁰.

Les règles de confidentialité de l'article 26 ont également été modifiées pour permettre la communication d'informations aux « autorités de contrôle », c'est-à-dire selon l'OCDE, celles qui surveillent l'administration et les autorités chargées de l'application du droit dans le cadre de l'administration générale d'un Etat contractant. Cette insertion constitue un revirement par rapport à la version précédente, qui l'excluait expressément.

Les commentaires ont enfin été considérablement développés. Cela s'explique en partie par l'ajout de nouveaux paragraphes 4 et 5. Ceux-ci prévoient notamment la possibilité d'utiliser les renseignements collectés par un Etat dans le cadre de l'assistance fiscale à d'autres fins, telles la lutte contre le blanchiment de capitaux ou la corruption (V. commentaire de l'article 26, §1.2.3).

Cette nouvelle mouture de l'article 26 constitue aussi une nouvelle pierre permettant de construire une coopération fiscale plus efficace entre administrations. Une autre voix est également empruntée par les Etats, à l'instar de l'OCDE, au sein de l'ONU pour réaménager les dispositions de l'article 26 du Modèle onusien.

§3- L'association des pays en développement dans la procédure d'échange de renseignements via l'article 26 du Modèle de Convention fiscale des Nations-Unies

¹³⁹La notion « d'obligation relevant de l'intérêt fiscal national » renvoie aux lois et pratiques de nature à empêcher un partenaire à une convention d'obtenir des renseignements ou d'en échanger à la demande d'un autre partenaire à moins que le partenaire requis n'ait un intérêt à disposer de tels renseignements à ses propres fins fiscales. On rappellera à cet égard que le Rapport d'étape de l'OCDE de 2000 sur l'amélioration de l'accès aux informations bancaires avait fixé comme objectif l'accès par tous les Etats aux renseignements bancaires directement, ou indirectement, à toutes fins fiscales. Trois ans plus tard (Voir OCDE, Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, Rapport d'étapes 2003), des progrès ont pu être constatés, plus aucun Etat membre de l'OCDE, n'exigeant, pour transmettre des informations en cas de demandes de renseignements, par un autre Etat membre de l'OCDE, qu'un intérêt fiscal national soit démontré.

¹⁴⁰L'Autriche, la Suisse, la Belgique et le Luxembourg se sont toutefois réservés le droit de ne pas inclure ce §5 dans leurs conventions.

L'article 26 du Modèle de Convention de l'ONU a repris les dispositions de l'OCDE, «avec des améliorations et des adaptations mineures, ce qui lui donne la même structure et la même portée et des effets analogues »¹⁴¹.

À propos, des trois amendements de fond au paragraphe 1, M. Pierre LEVINE considère que : «la source d'inspiration est d'une aveuglante évidence : sur l'article 26 du Modèle de l'OCDE de 1977. Il n'y a rien là qui doive surprendre : les enceintes sont différentes mais les experts sont identiques ; et le fond des idées demeure le même parce que les problèmes essentiels sont toujours les mêmes. Il n'empêche que le Modèle des Nations-Unies poursuit une finalité particulière, qui est l'assistance au développement économique par une «meilleure » répartition de la matière fiscale entre pays développés et pays en développement. La teneur des dispositions conventionnelles, de manière générale, reflète cette préoccupation ; et la teneur des dispositions sur l'assistance administrative, de manière particulière, s'en le discret écho... »¹⁴².

On note ainsi l'insertion, dans les dispositions de Modèle de l'ONU, des stipulations :

- «En particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts ». Ces termes ont été insérés à la demande des membres du Groupe, principalement des pays en développement, qui souhaitent souligner que l'échange de renseignements prévu à l'article 26 assure cette mesure préventive¹⁴³.

Aux propos de M Pierre LEVINE, «cette adjonction doit donc entraîner, dans l'esprit des auteurs une intensification de l'action internationale contre la fraude et l'évasion fiscale. Il ne s'agit plus seulement de faciliter l'établissement où le recouvrement des impositions qui, par des systèmes organisés de fraude et d'évasion fiscale aurait été soustrait à la perception de l'une ou de l'autre des parties contractantes. Il faut, en outre, que les parties contractantes s'aident mutuellement afin de débusquer les cheminements qu'emprunte la fraude et l'évasion fiscales et pour démanteler les circuits sous lesquelles elles s'abritent en l'absence même de toute exigence particulière visant l'établissement ou le recouvrement d'une imposition déterminée ».

- «Toutefois si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secret dans l'Etat qui les transmet » ;
- «Les autorités compétentes institut par voix de consultation des conditions, des méthodes et des techniques appropriées pour les questions faisant l'objet de tels échanges de renseignements y compris le cas échéant, des renseignements sur l'évasion fiscale « légale »(d'érobade fiscale) ».

Cette dernière phrase souligne l'importance des autorités compétentes dans l'application intégrale des dispositions relatives à l'échange de renseignements leur confère les pouvoirs nécessaires¹⁴⁴.

¹⁴¹ F.A.G. PRATS, Echange de renseignements au titre de l'article 26 du Modèle de Convention des Nations-Unies, ST/ESA/270, Coopération internationale en matière fiscale, Nations-Unies, New York, 2000, P. 133.

¹⁴²P.LEVINE, op.cit.P. 338.

¹⁴³ Ibid. P. 339.

¹⁴⁴ V. Commentaire du Modèle de Convention de l'ONU sur l'article 26.al.1.

Ce paragraphe de l'article 26 expose le mécanisme et les conditions d'exercice de la procédure d'échange de renseignements.

Ces modifications soulignent des préoccupations particulières des pays en développement devant l'importance de l'évasion fiscale.

En plus, le Groupe d'experts des Nations Unies a suggéré des principes directeurs au sujet des arrangements que les Etats contractants pourraient conclure en vue de la mise en œuvre des échanges de renseignements appropriés. Ces principes revêtent la forme d'inventaire des arrangements possibles parmi lesquels les autorités compétentes en vertu d'une convention fiscale pourront choisir les dispositions particulières qu'elles décideraient d'adopter.

Il est précisé que l'inventaire n'est pas exhaustif. Il s'agit d'une liste de suggestions qu'on pourrait examiner lors des négociations des conventions.

Ces principes directeurs portent sur les renseignements à communiquer, les aspects opérationnels de la question, les facteurs devant être pris en considération par les pays expéditeurs pour ce qui concerne la communication d'office.

Quant à la communication sur demande expresse, celle-ci devrait obéir à diverses considérations portant aux renseignements à communiquer, aux catégories de transactions et aux activités visées.

Ces principes portent également sur la communication facultative des renseignements, l'utilisation des renseignements obtenus, les facteurs influant sur les modalités d'application, sur la structure du mécanisme et les consultations et les examens périodiques¹⁴⁵.

Un grand nombre de conventions reprennent explicitement la référence à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale dans l'énumération de l'objet des échanges de renseignements¹⁴⁶. Cette référence ne concerne pas uniquement des conventions conclues avec des pays en développement.

Cependant, d'après une étude réalisée par les Nations-Unies, il ressort que sur 154 conventions étudiées ayant explicitement fait référence à la prévention de la fraude ou d'évasion fiscale, une nette majorité de celles-ci soit 146 a été conclue par des pays développés¹⁴⁷.

On note également que certaines conventions conclues, par exemple, par la France avec des pays en développement, après l'adaptation du Modèle de Convention de l'ONU, ne font aucune mention de l'évasion fiscale en tant qu'objet dévolu à l'échange de renseignements. Ni même des autres points distinctifs du Modèle de l'ONU en matière d'échange de renseignements.

¹⁴⁵ Pour plus de détails sur cet aspect ; cf. ONU Commentaire sur l'article 26 du Modèle de Convention, paragraphe 6 et 5.

¹⁴⁶ B.PLAGNET, *Abus de traités*, CDFI, fisc. 350-A, 1987, P.4.

¹⁴⁷ ONU, *Rapport du Groupe Spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa 8^{ème} réunion*, 1999, ST/E/SA218.

A la lecture des dispositions conventionnelles, il paraît difficile de conclure à l'existence d'une forme de clauses qui serait propre aux conventions conclues avec les pays en développement comme cela a été suggéré par le Modèle de Convention de l'ONU.

§4 - Le Modèle d'accord spécifique sur l'échange de renseignements

Le 18 avril 2002, l'OCDE a publié un Modèle de convention bilatéral et multilatéral sur l'échange efficace de renseignements en matière fiscale pour remédier aux pratiques fiscales dommageables qui faussent la concurrence sur le marché mondial des services financiers mobiles¹⁴⁸ même des pays non membres de l'OCDE attachés aux principes de transparence et d'échange effective de renseignements ont participé aux travaux de préparation de ce Modèle d'accord¹⁴⁹. Le but du Modèle d'échange d'information et d'établir un cadre dans lequel les paradis fiscaux «coopérative» doivent communiquer des informations à caractère fiscal notamment aux Etats membres de l'OCDE.

Cet accord complète l'article 26 du Modèle de convention fiscale et permet la conclusion d'accord d'informations avec les paradis fiscaux qui n'ont pas signé de convention fiscale complète avec les pays de l'OCDE. Le Modèle de 2002 comporte plusieurs innovations. Deux versions de ce texte, l'une se présente sous la forme d'un instrument multilatéral constitué d'une base sur laquelle peut être conclue un faisceau d'accords bilatéraux, l'autre se présente sous la forme d'un instrument d'accord multilatéral d'échange de renseignements. Ce Modèle comme le souligne le Professeur B. CASTAGNEDE « ne constitue pas un instrument de droit impératif, mais représente la norme requise pour un échange effectif de renseignements aux fins de l'initiative de l'OCDE concernant les pratiques fiscales dommageables »¹⁵⁰.

Ce Modèle d'accord a connu un succès rapide et considérable. Environ plus de deux cents accords bilatéraux d'échanges de renseignements ont été conclus sur la base de ce Modèle à la fin de 2009¹⁵¹.

Le Champ d'application de ce Modèle vise la détermination correcte des impôts, le recouvrement des dettes fiscales et la poursuite des infractions fiscales. L'article 1 de l'accord établit un équilibre entre les droits accordés au contribuable par la législation interne ainsi que par les accords internationaux et la nécessité d'un échange effectif de renseignements. Si ces droits et protections entravent ou retardent indûment un échange effectif de renseignements, ils pourraient être écartés.

L'échange de renseignements, prévu par cet accord, est celui sur demande et ne prévoit pas l'échange spontané ou automatique (Art 2 § 1). Il prévoit également la possibilité

¹⁴⁸ <http://www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf>.30/07/2006.

¹⁴⁹ Il s'agit de délégués d'Aruba, des Bermudes, des Iles Caïman de Chypre, de l'Ile de Man, de Malte, de l'Ile Maurice, des Antilles Néerlandaises, de Seychelles, des juridictions fiscales généralement regardées comme des paradis fiscaux. V.B.CASTAGNEDE, Précis de fiscalité internationale, 3^{ème} Edition, mise à jour Avril 2010, PUF. Paris, P.398.

¹⁵⁰ Ibid. P. 398.

¹⁵¹ Ibid. P. 398.

pour les Etats d'engager des enquêtes et vérifications simultanées. Les parties conviennent alors de la possibilité de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (Art 6).

En vue d'instituer un échange rapide, l'accord fixe un délai maximum de 90 jours pour collecter et fournir les informations demandées. Si aux termes de ce délai, l'Etat requis n'arrive pas à fournir les renseignements, il doit en informer son partenaire immédiatement en précisant la nature des obstacles rencontrés ou les motifs de son refus (art 5 § 6-b). En cas de besoin, le délai pourra être prorogé dans le cas, par exemple, d'un volume de renseignements demandés importants et de la nécessité de certifier conformes de nombreux documents¹⁵².

Si l'autorité compétente de l'Etat requis n'a envoyé aucune réponse à la fin du délai, l'autorité compétente de l'Etat requérant ne pourra formuler qu'un rappel.

L'accord traite également la question de l'intérêt fiscal national et de l'échange de renseignements bancaires. Il exigea que les renseignements soient fournis même lorsque la partie requise n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (la condition d'intérêt fiscal national étant exclue).

D'autre part, il signifie, également, que les parties contractantes acceptent que leurs autorités compétentes soient en mesure d'obtenir et de fournir les renseignements détenus par les banques, les autres institutions financières et les personnes agissant en qualité de mandataires ou de fiduciaires, et d'obtenir et de fournir les renseignements concernant la propriétés des personnes.¹⁵³

L'accord prévoit, enfin, des restrictions à l'échange de renseignements qui sont prévus à l'article 26 du Modèle précité. Leurs limites portent sur la protection de la confidentialité des communications entre un client et son fournisseur ainsi réservée aux cas où ces communications ont pour but de demander ou de fournir un avis juridique, ou sont destinées à être évoquées dans une action en justice en cours ou envisagée (Art.7).

La procédure amiable est prévue pour le règlement des difficultés ou contentieux auxquels pourraient donner l'application ou l'interprétation de l'accord.

Les accords bilatéraux peuvent, cependant, se révéler trop étroits, lorsqu'il s'agira notamment de contrôler des flux intra-groupes. Dans ces hypothèses, les mécanismes multilatéraux constituent des instruments plus efficaces. Ces derniers ont également été renforcés.

SECTION 2- L'ambition multilatérale de l'assistance à l'assiette

¹⁵² Commentaire sur l'article 5 §6 du Modèle d'accord de l'OCDE, P.26.

¹⁵³ Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, Rapport d'étape, OCDE, 2007, P.11.

Si les Conventions permettant une coopération multilatérale apparaissent pour les administrations comme des outils à privilégier, leur mise en place exige toutefois de la part des Etats parties un niveau de développement administratif proche et l'adaptation de leurs structures, ce qui peut être un obstacle à l'introduction de tels dispositifs entre pays qui n'ont que peu d'expérience internationale en matière fiscale.

La première expérience de coopération multilatérale a vu le jour, réside dans la convention nordique relative à l'assistance administrative en matière fiscale, signée en novembre 1972 entre la Suède, le Danemark, la Finlande, l'Islande et la Norvège. L'assistance mutuelle en matière d'assiette fiscale est, par ailleurs organisée sur une base multilatérale dans le cadre européen.

Les conventions, multilatérales fournissent un cadre juridique plus complet et plus large pour l'échange d'informations y compris d'assistance au recouvrement.

Les dispositifs communautaires (§1) et la Convention Multilatérale élaborée conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE (§2). Etablissent toute une série de règles sur l'assistance administrative multilatérale et influencent également positivement les politiques conventionnelles des pays signataires.

§1- Le cadre Communautaire

Le Conseil des communautés européennes considéra, dans sa résolution du 10 février 1975¹⁵⁴, que la priorité en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales devait revenir à des mesures visant à rendre plus efficace, en la généralisant et en la plaçant dans un cadre communautaire, la collaboration que certaines administrations fiscales entretiennent sur la base de conventions bilatérales.¹⁵⁵

Le droit communautaire utilise les mêmes méthodes que celles proposées par le droit international. La question suivante se pose alors : est-il nécessaire que l'Union Européenne traite également ce sujet ? Certains auteurs n'acceptent pas qu'il existe « un ordre fiscal communautaire » concernant la coopération administrative dans le domaine de la fiscalité directe malgré la directive communautaire sur l'assistance mutuelle (77/799/CEE¹⁵⁶). M.MOTTE qualifie, par exemple, cette directive d'exception et il évoque qu'en matière d'impôt direct, il est impossible d'affirmer qu'il existe « un ordre fiscal communautaire » concernant la coopération administrative, « puisque les mécanismes qui sont utilisés (dans le cas particulier de la coopération administrative en matière d'impôts directs) sont des actes internationaux, soumis au droit international public, et non des actes communautaires »¹⁵⁷. Même si les actes communautaires proposent les mêmes méthodes que celles des actes

¹⁵⁴ JOCE du 14 février 1975, n°c35/ 1.

¹⁵⁵ Questions écrites n°802-75 du 13 février 1976 de Mr. Glinne à la Commission des Communautés Européennes : Revue. Dr. Fisc. 1976, n°31-37, comm. 1164.

¹⁵⁶ Directive n° 77/799 du Conseil de 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, JOCE, n°L336,27.12.1977.

¹⁵⁷ A.Maitrot de la MOTTE, Souveraineté Fiscale et Construction Européenne, L.G.D.J.,2005,p.435.

conventionnels, il est difficile de partager cette opinion, En effet, tout d'abord, parce que la Directive n°77/799/CEE ne peut pas être qualifiée d'instrument exceptionnel dans la mesure où elle est un instrument juridique communautaire de base . Cette Directive institue l'assistance mutuelle en matière fiscale entre les autorités compétentes des Etats membres, et ce dès 1977. Ensuite, bien que la majorité des pays de l'Union Européenne aient déjà signé une convention fiscale internationale prévoyant l'échange de renseignements entre eux et donc, disposent d'un réseau conventionnel assez dense, on ne peut dire la même chose concernant les nouveaux adhérents. Enfin, certains Etats membres tels que la Belgique, le Luxembourg ou l'Autriche, appliquent un échange de renseignements plus limité dans le cadre des conventions fiscales internationales. Quand il s'agit de l'aspect communautaire, ils n'ont pas autant de liberté face aux demandes d'assistance provenant des autres Etats membres (surtout dans le domaine de la fiscalité de l'épargne). Par ailleurs, il ne faut pas négliger le rôle de la Commission sur la coopération administrative au sein de l'Union Européenne dont on ne trouve pas d'équivalent dans les conventions bilatérales, Quant à la coopération administrative dans le domaine de la TVA (et accises), il est certain que l'Union européenne dispose de suffisamment de moyens communautaires beaucoup plus avancés par rapport au droit fiscal international. On ne peut ainsi ignorer la valeur ajoutée apportée par l'Union Européenne à la coopération administrative en matière fiscale.

Les organes de l'Union européenne soulignent à chaque occasion l'importance de la coopération. La Commission a exposé les lignes générales des systèmes de la Communauté européenne dans ce domaine¹⁵⁸. En effet, la coopération administrative doit avoir pour objectif de permettre aux administrations des Etats membres d'établir plus facilement des contacts, de façon décentralisée, chaque fois que possible, Elle doit être également claire, non bureaucratique et procurer des avantages tangibles. A cette fin, une infrastructure de communication et d'échange de données appropriés doivent être requises. Chaque système doit prévoir également le partage des informations avec la Commission et les autres Etats membres dès lors que la nécessité d'une action au niveau communautaire est ressentie par les autorités nationales d'un Etat membre. Selon la Commission Européenne, le fonctionnement efficace de l'assistance mutuelle dépend de deux principes sous-jacents ; le principe de proportionnalité qui implique une pratique raisonnable de la coopération administrative, c'est-à-dire que les autorités limitent leurs demandes mutuelles aux informations dont elles ont besoin et le principe de confidentialité qui est indispensable, surtout concernant l'échange de renseignements et qui signifie la couverture du secret professionnel et des autres exigences des services fournisseurs des renseignements.

Pour sa part, le Conseil, dans une résolution du 16 juin 1994 sur «le développement de la coopération administrative pour la mise en œuvre et l'application de la législation communautaire dans le cadre du marché intérieur »¹⁵⁹ a encouragé le développement de la coopération entre toutes les administrations des Etats membres et notamment les

¹⁵⁸ COM (94) 29 final du 16.02.1994, «Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur le Développement de la coopération administrative pour la mise en œuvre et l'application de la législation communautaire dans le cadre du marché intérieur », p.2.

¹⁵⁹ JOCE, n°L179, 01.07.1994.

administrations fiscales, en vue de renforcer le marché intérieur. Il a demandé aux Etats membres de notifier à la Commission les informations essentielles sur leurs structures administratives, ainsi que les « points de contact » (services chargés expressément de la coordination entre les différentes autorités nationales chargées de la mise en œuvre des règles affectant le marché intérieur, ainsi qu'entre celles-ci et la Commission) qu'ils ont mis en place, et ce, dans chacun des grades domaines d'activité liés à la mise en œuvre du marché intérieur¹⁶⁰.

Si les Etats membres peuvent se concerter entre eux en cas de difficultés bilatérales dans l'application de la directive communautaire concernant l'assistance administrative en matière fiscale, la Commission européenne peut également s'associer à ces concertations si les difficultés envisagées revêtent une dimension dépassant le cadre purement bilatéral¹⁶¹. Cette institution de la collaboration permanente entre la Commission et les Etats membres est tout à fait normale car le premier paragraphe de l'article 211 du traité CE prévoit que la Commission veille à l'application des dispositions du traité ainsi que des dispositions prises par les institutions en vertu de celui-ci. Dans le cadre de la coopération administrative communautaire, les Etats membres et la Commission ont des rôles importants.

En vertu des traités communautaires, les Etats membres sont responsables de la mise en œuvre et de l'application du droit communautaire dans leur juridiction. Le développement de la coopération administrative au sein de la communauté pour une application plus efficace de la loi ne modifie pas cette responsabilité dans le cadre du droit communautaire et ils sont liés par des obligations générales et particulières relatives à l'application de ce droit. Sur le plan général, l'article 10 du traité instituant la Communauté européenne¹⁶² exige des Etats membres qu'ils prennent toutes mesures propres à assurer l'exécution des obligations découlant du traité et qu'ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts de celui-ci. Plus spécifiquement, le Conseil a adopté dans certains domaines, y compris la fiscalité une législation secondaire détaillée sur l'application du droit communautaire qui impose aux Etats membres l'obligation de prendre des mesures plus précises. La Cour de Justice a également précisé que lorsque les Etats membres exercent leur droit de faire appliquer leurs législations nationales, ils doivent tenir compte des principes de proportionnalité et de non-discrimination qui visent à simplifier et à réduire les contrôles et reposent sur une confiance et reconnaissance mutuelle¹⁶³. Les Etats membres, plus précisément les autorités compétentes, attribuent l'importance fondamentale au bon fonctionnement de la coopération.

Quant au rôle de la Commission dans le processus de la coopération administrative, il est également fondamentale. Elle prépare les propositions des règles communautaires d'un côté et fournit des services communs aux Etats membres pour les aider à mettre en œuvre et à

¹⁶⁰ Bulletin UE 06-1994, <http://europa.eu/bulletin/fr/9406/p102016.htm> (16.05.2007)

¹⁶¹ Article 9 du Règlement (CE) n° 1925/2004 de la Commission du 29 octobre 2004, fixant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, JOCE, n° L331 du 05.11.2004.

¹⁶² Version Consolidée du Traité instituant la Communauté européenne, JOCE, n° C321 E/39 du 29.12.2006, p.47.

¹⁶³ COM (94) 29 final du 16.02.1994, annexe1, p.ii

appliquer le droit communautaire de l'autre. L'étendue des services fournis par la Commission est déterminée au cas par cas et dépend du degré de coopération dont les autorités nationales ont besoin. La Commission européenne effectue également le travail de coordination et d'assistance technique.

Par ailleurs, en terme général, la coopération administrative plus étroite permet de résoudre les problèmes afin que les règles communautaires soient appliquées équitablement et efficacement.

En fiscalité force est de constater que la coopération administrative est un moyen incontournable. La fraude et l'évasion fiscale sont un phénomène préoccupant dans le cadre communautaire, comme dans le reste du monde d'ailleurs. C'est pourquoi, la coopération administrative en matière fiscale est privilégiée en tant que moyen efficace et indispensable afin de lutter contre ce phénomène au sein de l'UE en respectant les droits des contribuables.

Il est évident que les flux du commerce intracommunautaire ont augmenté considérablement. Cela résulte d'un côté de la mondialisation croissante de l'économie, et de l'autre des nouveaux adhérents dans l'UE, sans oublier les pays candidats, surtout la Turquie, qui avait déjà intégré l'Union européenne de manière « économique », depuis 1996 avec la mise en œuvre de l'Union douanière¹⁶⁴. L'importance des activités économiques intracommunautaires est devenue aussi grande que celle des économies nationales. Comme le souligne la Commission, les entreprises de l'UE opèrent de plus en plus dans plusieurs Etats membres et il n'y a jamais eu autant de fusions et d'acquisition transfrontalières¹⁶⁵. Dans ce contexte, la coopération administrative est encore plus nécessaire voire vitale pour les pays membres de l'Union européenne afin qu'ils puissent appliquer leur système fiscaux. A défaut, les pays membres, mais également l'Union européenne, pourraient perdre une partie non négligeable de leurs recettes fiscales.

La Commission européenne privilégie l'assistance administrative afin de lutter contre la fraude fiscale. En effet, comme elle le souligne dans toutes les communications sur les problèmes de la fraude et de l'évasion fiscale internationale, telle que celle du 31 mai 2006¹⁶⁶, les Etats membres ne peuvent agir de manière isolée face au niveau de la fraude fiscale qui devient de plus en plus préoccupant¹⁶⁷. La coopération des différentes administrations fiscales apparaîtra comme une nécessité pour lutter efficacement contre les montages frauduleux. Par

¹⁶⁴ R.KILIC, l'Union Douanière entre la Turquie et l'Union Européenne, Mémoire de DEA Finances Publiques et Fiscalité, Université de Lyon 3 et Université d'Aix-Marseille III, 1998,P.92.

¹⁶⁵ Politique fiscale de l'Union européenne : Priorité pour les prochaines années, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social, COM 2001 (206) final, 23.05.2001, p.5.

¹⁶⁶ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et social européen sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, COM (2006) 254, Bruxelles, 31 mai 2006.

¹⁶⁷ On estime que la fraude fiscale s'élève à plus ou moins 2 à 2,5 % du PIB, soit entre 200 et 250 milliards d'euro au sein de l'UE. « Fiscalité : la Commission européenne souligne la nécessité d'une stratégie européenne cohérente de lutte contre la fraude fiscale », Communiqués de presse, IP/06/697 du 31.05.2006.

exemple, dans le rapport du 28 janvier 2000, la Commission avait proposé de lutter contre la fraude fiscale en améliorant la coopération administrative¹⁶⁸

L'Union européenne, spécifiquement la Commission européenne, joue un rôle dominant en ce domaine ; même si l'organisation de l'administration fiscale, le contrôle des assujettis et le recouvrement de la taxe sont des domaines relevant de la compétence des Etats, la Commission a le devoir de stimuler et de faciliter la coopération entre les Etats membres en vue d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et la protection des intérêts financiers de la Communauté. La fraude fiscale constitue une entrave au bon fonctionnement du marché intérieur dans la mesure où elle entraîne des distorsions de concurrence entre les contribuables. La raison pour laquelle la Commission européenne présente des propositions de règlement du Parlement européen et du Conseil, relatifs à l'assistance administrative mutuelle aux fins de la protection des intérêts financiers de la Communauté contre la fraude et tout autre activité illégale¹⁶⁹. Sur le fondement des travaux de la Commission, le Conseil de l'UE a adopté une législation régissant l'assistance mutuelle et la coopération en matière fiscale en vertu des articles 93,94 et 95 du traité CE¹⁷⁰.

A- Les mesures communes

C'est ainsi qu'à la suite de cette résolution, a été adoptée en 1977 une Directive générale 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine de la fiscalité directe et les taxes sur les primes d'assurances¹⁷¹ (01). Le champ d'application de cette assistance a ensuite été étendu à la TVA par une Directive de 1979 et au droit d'accise par une Directive du 14 décembre 1992 (02).

1- L'échange de renseignements en matière d'impôts directs

S'agissant des Directives et règlements concernant la coopération administrative, ceux-ci ont fait l'objet de modifications récentes, dans le but, encore une fois, de faciliter et d'intensifier les échanges de renseignements.

La Directive du 19 décembre 1977 a été modifiée par une Directive du 7 octobre 2003¹⁷² et par une Directive du 21 Avril 2004¹⁷³, cette dernière ouvrant notamment la

¹⁶⁸ Troisième rapport de la Commission sur l'Application du règlement (CEE) n°218/92 du Conseil, du 27 janvier 1992, concernant la coopération Administrative dans le Domaine des impôts Indirects (TVA), établi en application de son article 14 et quatrième rapport sur la perception et le contrôle de la TVA en application de l'article 12 du règlement (CEE, EURATOM) n° 1553/89, COM (2000) 28 final, 28.01.2000, Bruxelles, p.45.

¹⁶⁹ Proposition du 20 juillet 2004, COM(2004) 509 final, Modifié par la proposition modifiée de règlement du Parlement européen et du Conseil, du 14 septembre 2006, relatif à l'assistance administrative mutuelle aux fins de la protection des intérêts financiers de la Communauté contre la fraude et tout autre activité illégale COM (2006) 473 final.

¹⁷⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_fr.htm, (04.05.2005).

¹⁷¹ JOCE, 336, 27 décembre 1977, Dr. Fisc, 1979, n°43, ID 6236.

¹⁷² Directive n°2003/93/CE du 7 Octobre 2003 : JOUE, L264/23, 15 Octobre 2003. Cette Directive a étendu la procédure d'assistance aux taxes sur les primes d'assurances.

¹⁷³ Directive n°2004/56/CE du 21 avril 2004 : JOUE, L127/70, 29 avril 2004.

possibilité aux Etats de procéder à des contrôles simultanés des activités locales des assujettis opérant dans plusieurs Etats de l'UE.¹⁷⁴

Par ailleurs, il est à noter que la Directive n°2003/48/CE du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts, contient un dispositif d'échange automatique d'informations entre les Etats membres concernant les paiements d'intérêts couverts par la Directive.

Récemment la Directive n°77/799 du 19 décembre 1977 a été abrogée et remplacée par la Directive n°2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal qui doit succéder à compter du 1^{er} janvier 2013 à la Directive n°77/79 citée supra concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs. Mais si la Directive n°77/799 a été révisée à plusieurs reprises depuis 1977, les modifications envisagées n'ont jamais été intégrées¹⁷⁵. La révision la plus importante de la Directive n°77/799 en décembre 1977 est en effet celle qui a été mise en œuvre par la Directive n°2004/56/CE du 21 Avril 2004, citée supra, laquelle n'a que marginalement modifié le texte de l'article 8 et introduit une procédure de notifications et une procédure de « contrôles simultanés », codifiées sous les articles 8 bis et 8 ter.¹⁷⁶

Il a fallu attendre le 15 février 2011 pour que des réformes d'ampleur soient adoptées. En effet la Directive n°2011/16/4 UE du 15 février 2011, traduit des évolutions substantielles, dans certains nombre de domaines, par rapport à la Directive qu'elle abroge.

La Directive du 15 février 2011, qui s'articule d'une manière très intéressante avec les engagements internationaux similaires des Etats membres, et motivé par les considérations suivantes : **(1)** A l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les Etats membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les Etats membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. Cette difficulté croissante a des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et à l'évasion fiscale, tandis que les contrôles restent du ressort des autorités nationales. Le bon fonctionnement du marché intérieur s'en trouve menacé. **(2)** C'est pourquoi un Etat membre ne peut gérer son régime fiscal interne sans disposer d'informations provenant d'autres Etats membres, notamment pour ce qui est de la fiscalité directe. Afin de surmonter les effets négatifs de ce phénomène, il est indispensable de mettre au point un nouveau mécanisme de coopération administrative entre les administrations fiscales des Etats membres. Il est nécessaire de disposer d'instruments propres à instaurer la confiance entre les Etats membres par l'établissement de règles, d'obligations et de droits identiques dans toute l'Union européenne. **(3)** Dès lors, il convient d'adopter une approche totalement nouvelle, grâce à l'élaboration d'un nouveau texte conférant aux Etats membres la compétence nécessaire pour coopérer

¹⁷⁴ V. art 8 ter.

¹⁷⁵ Cf A-M de la Motte, Droit fiscal de l'union européenne, éd. Bruylant, Bruxelles, 2012, P.549.

¹⁷⁶ Ibid P. 549.

efficacement au niveau international en vue de surmonter les effets négatifs sur le marché intérieur, d'une mondialisation sans cesse croissante »¹⁷⁷.

Il convient, aussi, de souligner que le point 7 de l'exposé des motifs de cette Directive précise que ce nouveau texte «s'appuie sur les acquis de la Directive 77/799/CEE mais prévoit au besoin des règles plus claires et plus précises régissant la coopération administrative entre les Etats membres afin de mettre en place, notamment en ce qui concerne l'échange d'informations, un champ plus large pour la coopération administrative entre les Etats membres.

Des règles plus claires devraient en outre permettre, en particulier, de couvrir toutes les personnes morales et physiques dans l'Union Européenne, en prenant en compte l'éventail toujours croissant de dispositifs juridiques, y compris non seulement des dispositifs traditionnels tels que les trusts, les fondations et les fonds d'investissement, mais aussi tout nouvel instrument qui pourrait être établi par des contribuables dans les Etats membres »¹⁷⁸.

L'article 1^{er} de cette Directive précise qu'en vue d'atteindre ces objectifs celle-ci «établit les règles et procédures selon lesquelles les Etats membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des Etats membres relative aux impôts et taxes visées à l'article 2 »et «énonce également les dispositions régissant l'échange des informations visées au paragraphe 1 par voie électronique ; ainsi que les règles et procédures selon lesquelles les Etats membres et la Commission coopèrent en matière de coordination et d'évaluation ». Il en résulte que son champ d'application est quasi identique de celui de la Directive 77/799 du 19 décembre 1977, mais qu'il est plus facilement identifiable.¹⁷⁹

Pour la mise en œuvre de ce dispositif communautaire, la Directive n°2011/16 du 15 février 2011 est inspiré par les règlements applicables aux échanges d'informations dans le domaine de la TVA et des accises en ce qui concerne les structures institutionnelles que les Etats membres doivent mettre en place. L'article 4 de la Directive prévoit en effet que «1-Au plus tard un mois après le 11 mars 2011, chaque Etat membre indique à la Commission quelle est son autorité compétente aux fins de la présente Directive et informe sans délai la Commission de tout changement à ce sujet.

2-L'autorité compétente désigne un bureau central de liaison unique. L'autorité compétente est chargée d'en informer la Commission et les autres Etats membres ».

Les paragraphes 3 et 7 du même article apportent ensuite des précisions plus au moins pratiques sur les rôles et les missions des «autorités compétentes »et des bureaux centraux de liaison en matière d'échange d'informations.

2- L'échange de renseignements relatifs aux impôts indirects

¹⁷⁷ Points 1 à 3 de l'exposé des motifs de la Directive n°2011/16/UE du 15 février 2011, V. A-M de la Motte. Op.cit. P. 551.

¹⁷⁸ IBID. P.551.

¹⁷⁹ IBID. P.551.

Plusieurs dispositions du droit dérivé régulièrement modifiées et actualisées, régissent les échanges de renseignements entre les administrations fiscales des Etats membres.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), depuis le 1 janvier 2012, le règlement n° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010¹⁸⁰ concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA, remplace le Règlement n° 1798/2003/CE du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92¹⁸¹. Il a été adopté à la suite de la communication de la Commission au Conseil, et au Parlement européen et au Comité économique et social européen intitulé «une stratégie coordonnée pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA dans l'union européenne»¹⁸² et du rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen. «Relatif à l'application du règlement n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée»¹⁸³.

Comme l'indique le point 7 de l'exposé des motifs du Règlement n° 904/2010 du 7 octobre 2010, pour que les Etats membres puissent collecter la TVA qui leur est due «doivent non seulement contrôler l'application correcte de la taxe due sur leur propre territoire mais devraient également aider les autres Etats membres à veiller à l'application correcte de la taxe relative à une activité exercée sur leur propre territoire mais due dans un autre Etat membre».

Le point 8 de ce même exposé des motifs ajoute que «contrôler l'application correcte de la TVA sur les opérations transfrontalières imposables dans un autre Etat membre autre que celui où est établi le prestataire ou le fournisseur dépend, dans la plupart des cas, des informations détenues par l'Etat membre d'établissement ou pouvait être obtenues beaucoup plus facilement par ce dernier. Le contrôle effectif de ces opérations dépend donc du fait que l'Etat membre d'établissement collecte ou soit en mesure de collecter ces informations».

Il est ensuite ajouté au point 10, de cet exposé des motifs, que le remboursement de la TVA aux assujettis dont la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, implique «d'établir des règles en matière d'échange et de stockage d'informations entre les Etats membres».

Conformément aux conclusions du Conseil du 7 octobre 2008, il convient d'établir, dans le cadre du Règlement (CE) n° 1798/2003 abrogé par le Règlement n° 904/2010, en réseau décentralisé sans personnalité juridique, du nom d'Euro-fisc ouvert à tous les Etats membres et visant à promouvoir et faciliter une coopération multilatérale et décentralisée permettant une action rapide et ciblée pour lutter contre des types de fraude spécifiques.

¹⁸⁰ JO. L 268 du 12 octobre 2010, PP 1-18

¹⁸¹ Règlement n° 1798/2003/CE du 7 octobre 2003 «concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, JO L. 264 du 15 octobre 2003, PP.1-11.

¹⁸² Commission Européenne, «une stratégie coordonnée pour améliorer la lutte contre la fraude à la TVA dans l'union européenne», 1^{er} décembre 2008, COM (2008) 807 final.

¹⁸³ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen relatif à l'application du règlement n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée», 18 Aout 2009. COM (2009) 428 finals.

En vue d'atteindre ces objectifs, le Règlement du 7 octobre 2010, organise des échanges entre les administrations fiscales des Etats membres «autorités compétentes».

En vertu de l'article 7 du Règlement : «chaque Etat membre désigne un unique bureau Central de liaison comme responsable privilégié par délégation, des contacts avec les autres Etats dans le domaine de la coopération administrative». Par suite, «lorsqu'un service de liaison ou un fonctionnaire compétent formule ou reçoit une demande d'assistance ou une réponse à une telle demande, il en informe le bureau central de liaison de son Etat membre dans les conditions fixées par ce dernier ».¹⁸⁴

En vue de faciliter les échanges d'informations selon les trois procédés prévus à savoir l'échange sur demande, l'échange spontané et l'échange automatique, l'article 17 du règlement du 7 octobre 2010 prévoit qu'il est obligatoire de recourir à la numérisation de certaines informations détenues par les administrations fiscales des Etats membres, ce qui permet ensuite leur transmission par voie électronique.

L'article 18 le complète en prévoyant qu'« afin de permettre l'utilisation des informations visées à l'article 17 dans le cadre des procédures prévues par le présent Règlement, ces informations sont disponibles pendant une période d'au moins cinq ans à compter de la fin de la première année civile au cours de laquelle il faut permettre l'accès aux informations ».

De même, «afin de promouvoir et de faciliter la coopération multilatérale dans la lutte contre la fraude à la TVA, il est mis en place un réseau en vue de l'échange rapide d'informations ciblées entre les Etats membres, ci-après dénommé «Euro-fisc »¹⁸⁵. Dans le cadre de ce réseau, les Etats membres « (a) établissent un mécanisme multilatéral d'alerte précoce pour lutter contre la fraude à la TVA ; (b) coordonnent l'échange multilatéral rapide d'informations ciblées dans les domaines dans lesquels Euro-fisc sera actif, ci-après dénommés «domaines d'activités d'Euro fisc »; (c) coordonnent les travaux des fonctionnaires de liaison Euro-fisc des Etats membres participants lorsqu'il s'agit de réagir à une alerte¹⁸⁶. Cela étant, « les Etats membres participent aux domaines d'activités de leur choix et peuvent aussi décider de mettre fin à leur participation »¹⁸⁷. Et si le réseau «Euro-fisc » bénéficie du soutien logistique et technique de la Commission », « la Commission n'a pas accès aux informations visées à l'article 1^{er} qui peuvent être échangées via Euro-fisc »¹⁸⁸.

Tout porte à croire que le règlement n° 904/2010 du 7 octobre instaure une coopération approfondie entre les administrations fiscales nationales dès lors que toute information détenue par l'une d'entre elles est susceptible, sous certaines réserves, d'être transmise aux autres. Il s'agit là d'une contrepartie nécessaire à la libéralisation des échanges de marchandises et de services soumis à la TVA¹⁸⁹.

¹⁸⁴ Article 5 du règlement n°904/2010 du 7 octobre 2010.

¹⁸⁵ Article 33- paragraphe.1 du Règlement n°904/2010 du 7 octobre 2010.

¹⁸⁶ Article 33- Paragraphe 2.

¹⁸⁷ Article 33- P 1 du Règlement n°904/2010 du 7 octobre 2010

¹⁸⁸ Article 35 du dite Règlement.

¹⁸⁹ CF. A-M. de la Motte, op.cit. P. 535.

Quant au deuxième volet des impôts indirects, il est fait remarquer que la coopération administrative est moins approfondie dans le domaine des droits d'accises.

L'article 1^{er} du Règlement n°2073/2004 du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises¹⁹⁰, est destiné à limiter «les pertes budgétaires nationales » et «les distorsions de concurrence dans les mouvements de produits soumis à accises ».

A cette fin, il définit des règles et des procédures pour permettre aux autorités compétentes des Etats membres de coopérer et d'échanger toutes les informations susceptibles de les aider à évaluer les droits d'accises correctement.

Définit en outre, des règles et des procédures pour l'échange de certaines informations par voie électronique, notamment en ce qui concerne les échanges intra-européens de produits soumis à accises¹⁹¹.

En vue d'atteindre ces objectifs, le Règlement du 16 novembre 2004 fixe un cadre institutionnel dont s'est inspiré le Règlement du 7 octobre 2010 applicable en matière de TVA¹⁹² (supra détaillé).

Une proposition de refonte du Règlement du 16 novembre 2004 a été présentée le 14 novembre 2011 par la Commission européenne, qui vise à tirer les conséquences de la révision opérée, en matière de détention, de circulation et de contrôle des produits soumis à des droits d'accises, par la Directive n°2008/118/CE du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accises et abrogeant la Directive 92/12/CEE et de prendre en compte de ce que cette Directive a instauré en Avril 2010, un système d'information des mouvements et des contrôles des produits soumis à accise (EMCS). En particulier, il est suggéré de remplacer les procédures nouvelles par des procédures automatisées chaque fois que les informations sont disponibles sous forme électronique dans le système EMCS.

Si l'assistance à l'assiette en droit Communautaire fait souvent double emploi avec les conventions fiscales internationales, elle offre cependant de plus larges possibilités aux Etats membres. En effet, à la différence des conventions fiscales internationales, elle permet en premier lieu aux administrations fiscales des Etats membres de s'échanger des informations en matière de TVA ce qui tient compte de l'importance budgétaire de cet impôt¹⁹³, n'est pas le moindre de ses avantages. De plus les modalités de l'assistance à l'assiette sont, en second lieu, normalement plus étendues en matière communautaire qu'en matière conventionnelle. En troisième lieu, le droit Communautaire permet à l'autorité compétente d'un Etat membre de transmettre les renseignements qu'elle a reçus d'un autre Etat membre à l'autorité compétente d'un troisième Etat membre¹⁹⁴ sous réserve, cependant, que l'Etat ayant fourni les

¹⁹⁰ JOL. 359 du 4 décembre 2004, P.1-10.

¹⁹¹ Article 1 du présent Règlement.

¹⁹² Directive n°2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 JOL. du 14 janvier 2009, PP.12-30.

¹⁹³ La TVA représente en effet environ 45% des recettes de l'Etat.

¹⁹⁴ Voir l'article 7-4 du règlement n°904/2010/UE du 07 octobre 2010 et l'article R. 114 A-4 du livre de procédure fiscales (LPF) .

renseignements donne son accord à une telle transmission. En dernier lieu, le droit Communautaire permet également de gommer certaines restrictions prévues par les conventions fiscales internationales¹⁹⁵.

§2- La Convention Multilatérale d'assistance administrative élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE

Une Convention Multilatérale d'assistance administrative a été élaborée conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE¹⁹⁶. Cet accord organise l'assistance administrative principalement en matière d'échange de renseignements et d'assistance au recouvrement¹⁹⁷. Ouverte à la signature aux pays membres des deux organisations le 25 janvier 1988, entrée en vigueur le 1^{er} Avril 1995.

En 2009, le G20 a lancé un appel en faveur de propositions visant à faire bénéficier les pays en développement des avantages procurés par le nouveau climat de coopération en matière fiscale, y compris une approche multilatérale pour les échanges de renseignements.

En réponse, l'OCDE et le Conseil de l'Europe ont développé un protocole d'amendement de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale pour l'aligner sur la norme internationale sur l'échange de renseignements et l'ouvrir à tous les pays.

Une cérémonie de signature de cette convention a été organisée en novembre 2011 lors du G20 de Cannes en France.

Avant cette signature, la Convention n'a jusqu'à présent été signée et ratifiée que par la Belgique, le Danemark, les Etats-Unis, la Finlande, l'Islande, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne et la Suède, l'Espagne, l'Italie, Mexique, Moldavie, Royaume-Uni, Slovaquie et Ukraine et la Corée.

S'agissant de la France, celle-ci s'est dans un premier temps opposé à sa ratification, position qui était notamment liée à son refus de la venue sur le territoire national de vérificateurs qui procéderaient à des contrôles fiscaux pour le compte d'une administration étrangère¹⁹⁸.

Toutefois, cette dernière interdiction a été abrogée par l'article 107 de la loi de finances pour 2000¹⁹⁹. Le 7 janvier 2004 a été déposé à l'Assemblée Nationale un projet de

¹⁹⁵ On pense notamment à la limitation de la portée des dispositions relatives à l'échange d'informations aux seuls résidents par la convention franco-belge du 10 mars 1964, cité par J-N.THOMAS, in, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Ed. l'Harmattan, 2004, P.172.

¹⁹⁶ V. sur cette Convention L. Helman, « Panorama d'actualité fiscale internationale de l'année 1987 » DPCI, 1988/4, P. 687 et s.

¹⁹⁷ V. sur cet aspect, infra, deuxième partie, Chap II, l'introduction des cadres multilatéraux.

¹⁹⁸ L'ancien article L.80 C du LPF prévoyait que « l'intervention, auprès d'un contribuable, sur le territoire national, d'un agent d'une administration fiscale d'un pays étranger, rend nul et le nul effet de redressement ainsi que toute poursuite fondée sur celui-ci ».

¹⁹⁹ L. n°99- 1172, 30 décembre 1999 : JO. 31 décembre 1999.

loi²⁰⁰ autorisant l'approbation de cette convention. Celui-ci a été adopté par le Sénat le 1^{er} mars 2005.

Cette convention vise l'ensemble des impôts directs ou indirects à l'exception toutefois des droits de douane, ce qui constitue une originalité par rapport à la plupart des accords bilatéraux. Le dispositif mis en place est proche de celui des conventions fiscales bilatérales.

Cette convention va permettre d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements actuellement prévue par les dispositifs communautaires et les conventions fiscales bilatérales.²⁰¹

Parmi les points remarquables, on notera notamment que celle-ci prévoit - comme la Directive n°2011/16/UE du 15 février 2011 précitée - la faculté pour les Etats d'opérer des contrôles simultanés (V. art.8) et la possibilité pour les représentants d'un Etat de participer à des contrôles fiscaux dans un autre Etat (V. art. 9).

La convention prévoit en outre, des stipulations plus précises que celles contenues généralement dans les conventions fiscales. Ainsi, le secret des renseignements obtenus est expressément garanti par référence aux règles de l'Etat qui a fourni les renseignements si ces règles sont plus protectrices que celles de l'Etat requérant (Art. 22). De même, les informations fournies par un Etat ne pouvant être transmises à un Etat tiers sans l'autorisation préalable du premier Etat (V. Art 22). Cela clarifie la situation par rapport aux dispositions actuelles des conventions fiscales qui sont muettes sur ce point.

Comme l'ont souligné les secrétaires généraux de deux organisations internationales²⁰² qui ont préparé cet instrument multilatéral, «la Convention était en avance sur son temps et elle aide aujourd'hui les Etats à asseoir et collecter correctement les impôts : une tâche rendue plus difficile dans un environnement marqué par une libéralisation commerciale et financière accrue couplée à des avancées rapides dans les domaines des technologies de la communication »²⁰³.

Bien que se distinguant à certains égards des dispositions des conventions fiscales et des Directives communautaires, la Convention de l'OCDE et du Conseil de l'Europe contient de nombreuses mesures identiques à celles-ci. La question de l'articulation de ces différents fondements peut alors se poser.

Le tableau comparatif suivant permet de synthétiser l'évolution de l'OCDE sur la question de l'assistance administrative (**Voir annexe N°2**).

²⁰⁰ Communiqué Conseil des Ministres, 7 Janvier 2004, Dr. fisc, 2004, n°14, oct.11.

²⁰¹ Il est toutefois prévu que la France dépose lors de la ratification une réserve pour limiter son application aux départements européens et d'Outre Mer de la République, en y incluant la Mer territoriale et la zone économique exclusive. V. Rapport du Sénat n°195, Annexe au Procès-verbal de la séance du 16 février 2005.

²⁰² Terry DAVIS (Secrétaire Général du Conseil de l'Europe), Angel GURRIA (Secrétaire Général de l'OCDE).

²⁰³ Préface, la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 41 du XX anniversaire, OCDE, 2008, p3.

Section 3- L'articulation des différents dispositifs

Plusieurs instruments juridiques tels que le droit interne, le droit conventionnel et le droit communautaire pour les pays intéressés, peuvent servir de base aux échanges de renseignements et à l'assistance au recouvrement.

En pratique, le problème de la hiérarchie des normes se pose pour les pays membres de l'UE. Toutefois, la même question se pose aux autres pays qui ne sont pas membres de l'UE, mais sont signataires de la Convention Multilatérale et font partie intégrante des conventions bilatérales. On peut alors se poser la question de savoir : quel traité international sera appliqué en cas de superposition ? et en cas de coexistence de droit conventionnel et communautaire, quelle sera leur place dans la pyramide du système juridique interne ?

§1 - Le droit conventionnel et le droit fiscal communautaire

Le droit fiscal conventionnel est l'ensemble des règles issues des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales qui constituent des instruments juridiques ayant force obligatoire.

Le droit communautaire ou le droit de l'UE est l'ensemble des règles juridiques applicables au sein de l'UE qui visent à instaurer un ordre juridique communautaire permettant la réalisation des objectifs de la Communauté. Ce droit comprend le droit communautaire primaire ou original (traités des communautés) et le droit communautaire dérivé (Directives, Règlements).

En matière fiscale, le droit communautaire s'est focalisé, durant ses trente premières années d'existence, sur la fiscalité indirecte (notamment TVA et droits d'accises), parce qu'elle représentait un obstacle majeur pour la création du marché intérieur. C'est pourquoi il est constaté que ces deux disciplines du droit ne sont pas jusqu'ici souvent « croisés »²⁰⁴. Lorsqu'il n'y a pas une législation communautaire en la matière, les Etats membres peuvent déterminer les règles fiscales librement selon leurs opportunités²⁰⁵. La Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) l'a précisé explicitement : « (...) en l'absence des mesures d'unification ou d'harmonisation communautaires (...) les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale »²⁰⁶. Dans le cas d'une incompatibilité du droit communautaire avec la norme du droit international, l'article 307 du traité²⁰⁷. l'alinéa 1^{er} de cet article traite des conflits entre l'ordre juridique communautaire et les conventions fiscales conclues entièrement à l'entrée en vigueur du traité entre un Etat membre et un Etat tiers en disposant que « les droits et obligations résultant de conventions conclues antérieurement à l'entrée en vigueur du traité (avant le 1^{er} janvier 1958)

²⁰⁴ Droit Communautaire et Conventions fiscales, Commission Européenne, Direction Générale - TAXUD, DOC (05), Document de travail groupe d'expert, Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, n° 145, Juin 2006, P.15.

²⁰⁵ Idem P. 18.

²⁰⁶ Arrêt de la Cour du 21 Septembre 1999, Aff. C.307/97 (Compagnie de saint Gobin), point 56, Recueil jurisprudence de la CGCE, 1999, PP.73.-77.

²⁰⁷ JOUE, n° C320-29/12/2006, P. 178.

ou, pour les Etats adhérents, antérieurement à la date de leur adhésion, entre un ou plusieurs Etats membres d'une part, et un ou plusieurs Etats tiers, d'autre part, ne sont pas affectés par les dispositions du présent traité ». La CJCE précise, à cet égard, que cette obligation des institutions communautaires ne vise qu'à permettre à l'Etat membre concerné d'observer l'engagement qui lui incombe en vertu de la convention antérieure, sans pour autant lier la communauté à l'égard de l'Etat tiers intéressé²⁰⁸. Le deuxième alinéa de l'article 307 du Traité prévoit expressément l'obligation pour les Etats membres de modifier la règle internationale en vue de la rendre compatible avec le droit communautaire en cas de conflit, dans les termes suivants : « Dans la mesure où ces conventions ne sont pas compatibles avec le présent traité le ou les Etats membres en cause recourent à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées... ». Cela signifie que l'Etat membre concerné doit essayer de négocier les dispositions incompatibles avec les engagements communautaires en vue de résoudre le problème, y compris le cas échéant, d'abandonner la convention bilatérale²⁰⁹.

La CJCE avait précisé également dans l'affaire Commission contre l'Italie que « le Traité CEE primait dans les matières qui règle les conventions conclues avant son entrée en vigueur entre les Etats membres²¹⁰ ». Cela étant, l'autonomie du droit communautaire originaire dans l'ordre juridique international fût affirmée à plusieurs reprises par la CJCE dans des arrêts historiques. En effet, la Cour de Justice affirme que la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, au profit duquel les Etats ont limité leurs droits souverains, et dont les sujets sont non seulement les Etats membres, mais également leurs ressortissants. Elle en déduit un principe fondamental qui est l'effet direct du droit communautaire²¹¹.

Mais cela n'empêche que la jurisprudence de la Cour de Justice avait délimité les domaines respectifs du droit communautaire et des conventions bilatérales²¹². Par son arrêt Gilly du 12 mai 1998, la Cour de Justice a précisé que les Etats membres, sont compétents pour définir, en vue d'éliminer les doubles impositions, les critères de répartitions entre eux du pouvoir de taxation.²¹³

En revanche, dans son arrêt Saint Gobains, la cour va préciser sa jurisprudence selon laquelle, les Etats membres sont en principe libres de fixer les critères de rattachement à leur souveraineté fiscale soit individuellement, soit par le biais d'une convention.

²⁰⁸ Arrêt de la cour du 14 octobre 1980, Aff. 812/79 (Juan Burgoa), point 6.8, Droit Communautaire et Conventions fiscales, P.18.

²⁰⁹ Droit Communautaire et Convention fiscales, art. précité P.20.

²¹⁰ CJCE, 27 Fév. 1962 Commission contre Italie, aff 1061, Rec. CJCE P.1, Concl. M.LAGRANGE, P. DEROUIN, F.MARTIN, Droit Communautaire et Fiscalité 2eme éd, Litec 2008, P 41.

²¹¹ Arrêt du 5 fév. 1963 société N.V Algemene ; transport en expédition. Ouderniming Van Gend et Loos/ Administration fiscale néerlandaises, aff 26-62. Recueil- Jurisprudence de la CJCE 1963 P.3.

²¹² P.DEROUIN, art. précité P.1292.

²¹³ Arrêt du 12 mai 1998, epx GILL, Y Recueil CGCE, 1998, I.P 2793 cite par P.DEROUIN, art. Précité P.1292. P.DEROUIN – F.MARTIN, OP. cit, PP.41-49.

Cependant, cette souveraineté de principe n'implique pas l'exercice de la compétence fiscale des Etats soit automatiquement compatible avec le traité. Dans ce cadre, en effet les Etats sont tenus de ne pas discriminer entre des situations comparables.²¹⁴

S'agissant de l'articulation de la Convention Multilatérale avec les dispositifs communautaires est quant à elle, définie de manière plus précise. L'article 27 §2 de la Convention prévoit en effet que les Etats membres de la Communauté européenne « appliquent, dans leur relations mutuelles, les règles communes en vigueur dans cette communauté ».

§2- La primauté du droit communautaire et conventionnel sur le droit interne

La Traité CEE institua un ordre juridique propre intégré au système juridique des Etats membres et que le droit communautaire a la primauté sur les droits nationaux. Le juge national se voit dans l'obligation de faire prévaloir cette primauté quel que soit les entraves de son propre droit interne. Cette obligation qui couvre la totalité des normes communautaires (primaires ou dérivés), à l'encontre de toutes les normes nationales même constitutionnelles, a été clairement affirmée par l'arrêt Simmenthal du 9 mars 1987²¹⁵.

Au regard de cet arrêt, la primauté du droit communautaire s'exerce même à l'égard d'une loi nationale postérieure. Elle s'impose à l'ensemble des autorités nationales y compris les autorités décentralisées telles que les collectivités territoriales.

En revanche, il est constaté la primauté de la constitution sur le droit communautaire. En France, le Conseil d'Etat a précisé dans son arrêt²¹⁶ que la suprématie des engagements internationaux ne s'applique pas dans l'ordre interne aux dispositions de valeur constitutionnelle, le droit communautaire ne saurait conduire, dans l'ordre interne, à remettre en cause la suprématie de la constitution²¹⁷.

Quant à la supériorité des normes conventionnelles sur les dispositions des lois internes, d'une manière générale, les Etats reconnaissent aux conventions fiscales internationales une autorité supérieure au droit interne²¹⁸. En Algérie le principe est consacré par la constitution de 1996 qui dispose en son article 123 que « les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la constitution, sont supérieurs à la loi ».

²¹⁴ Arrêt de la cour du 21 septembre 1999 aff.C- 307/97 (compagnie de saint- gobains), point 56, recueil jurisprudence CJCE, 1999, PP. 73-77

²¹⁵ Arrêt de la Cour de Justice du 28 juin 1978, Simmenthal S.A contre administration des finances - demande de décision préjudicielle. Preturia di Alessandria- Italie- Taxe de contrôle sanitaire – Aff. 70/77, recueil – jurisprudence de la CJCE, 1978 P. 1453.

²¹⁶ CE ass, 30 octobre 1998, n°200286-200287, Sarran Levacher et a : Rec. CE, P368- CE, 3 décembre 2001, n°226514 Syndicat national de l'industrie pharmaceutique et a : Dr.fisc. 2002, n°41, comm 806, P. Fombeur.

²¹⁷ P.DEROUIN, P.MARTIN, OP. cit. P.41.

²¹⁸ Certains Etats et non de moins importants comme les Etats unis, ne reconnaissant pas ce principe, et considèrent qu'en cas de conflit, en principe, c'est le texte le plus récent qui l'emporte. V.B. CASTAGNEDE, op. cit. P.191.

La primauté de droit conventionnel est également consacrée en France par les dispositions de l'art. 55 de la constitution qui stipulent que « les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie ».

Il s'en suit que dès leur publication, les conventions fiscales sont intégrées dans l'ordre juridique interne et s'imposent sur celles du droit interne avec qui elles pourraient être en contradiction. Cette règle s'applique même dans l'hypothèse où une disposition de droit interne est votée postérieurement à l'entrée en vigueur de la convention.²¹⁹

Il n'en demeure pas moins que les conventions fiscales en France ne prévalent qu'en cas de conflit entre les souverainetés fiscales, et sont regardées de ce fait, suivant le principe de « non aggravation », selon lequel le droit conventionnel ne peut déroger au droit interne que dans la mesure où il va dans le sens de l'octroi de nouveaux avantages et dans tous les cas n'aggrave pas les obligations fiscales des contribuables .

Ceci étant, il est signalé que dans le cadre de la convention Algéro-Française, les points 7 et 8 du protocole ont pour objet de permettre à la France d'appliquer certaines dispositions fiscales internes, même si elles sont contraires au texte de la convention, en l'occurrence celles relatives à la lutte contre l'évasion fiscale (article 209B et 212 CGI), au régime du bénéfice mondial ou consolidé (article 209 quinquets), et aux provisions pour implantation à l'étranger (article 39 octies A, 39 octies C et 39 octies D du CGI) .

La porte laissée ouverte à l'application du droit interne, dans la convention Algéro-Française de 1999 peut , à la lumière des développements de l'arrêt d'assemblée de « la société Schneider Electric²²⁰ » , s'analyser comme une précaution prise par le législateur fiscal français qui tend à se généraliser en vue d'assurer l'applicabilité de l'art 209 B du CGI et sa compatibilité avec le droit conventionnel.

En effet, la portée jurisprudentielle du désormais arrêt « société Schneider Electric » , a été considérable quant à l'inapplicabilité des dispositions de l'article 209 B du CGI en présence de la convention franco- suisse qui ne prévoyait aucune disposition spécifique en la matière, comme elle a réaffirmé²²¹, en termes clairs le principe de subsidiarité des conventions fiscales par rapport au droit interne.

Il est à souligner, également, que la règle du respect de droit acquis aux avantages du droit interne est présentée comme un principe consacré par la coutume du droit fiscal international (conclusion Fouquet, sur CE 17 octobre 1984, Dr. Fisc. 85.comm 553) qui permet à un contribuable de demander à ce qu'une convention soit écartée au seul motif qu'elle aggrave sa situation.

²¹⁹ CE 20 octobre 1989, Rec. 108234, RJF, 11/89 - arrêt NICOL, RGDIPB, 1989, Concl. FRYDMAN, P.1043.

²²⁰ Arrêt d'assemblée du 28 juin 2002, « société Schneider Electric », CE, Ass. 28 juin 2002, n°232276, jurisdata n°2002 – 080-182, Dr. Fisc. 2002, n°36, com. 657, chrono. P.Dibout.

²²¹ La jurisprudence en France, a maintes fois affirmé le principe de subsidiarité (V.CE, 19 dec 1975, Dr. fisc 1976, n°27. Comm. 975, concl. D. Fabre, RJF2/76, n°77, chron.B. Martin, CE. 1^{er} fev 1978, Dr. Fisc. 1978, n°41, comm. 1551, concl. P. Rivière, CE. 11 juillet 1991, RJF 10/91, n°1208, concl. O. Fouquet.

Les diverses mesures présentées ci-dessus prises par les Etats en matière d'assistance internationale témoignent de leur volonté de développer des procédures d'échanges d'informations.

Chapitre II - Le cadre procédural de l'échange international de renseignements

Il s'agit ici de mettre en exergue l'utilité de la procédure d'échange de renseignements pour les pays, en mettant l'accent sur l'objet des demandes de renseignements (**Section 1**) et les modalités de l'assistance à l'assiette qui sont multiples (**Section 2**).

Section 1- L'objet de l'échange de renseignements en matière d'assiette

L'échange de renseignements constitue sans aucun doute l'une des armes les plus efficaces pour «intensifier la coopération internationale en restaurant les règles du jeu plus équitables entre les Etats pour protéger l'intégrité de leurs systèmes fiscaux et lutter contre la fraude fiscale.²²²

Pour atteindre le but, les administrations fiscales nationales mettent en œuvre une assistance administrative qui fût clarifiée dans les conventions tant au niveau des buts à atteindre (**§1**) que celui de l'échange de renseignements (**§2**).

§1- Les buts de la demande de renseignements

A la lumière de l'expérience déjà acquise en matière d'échange de renseignements qui figurait déjà dans les conventions, il ressort que celui-ci peut faire l'objet d'application à géométrie variable.

En effet, selon la teneur de l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE, les Etats sont invités à procéder à l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible ». Toutefois, dans la pratique et en 2008²²³, il est recensé un nombre de 205 conventions fiscales contenant des clauses d'échange de renseignements de portée étroite (**A**) et on comptait 1675 conventions fiscales ayant des clauses de portée étendue (**B**).

A- La clause d'échange de renseignements au sens étroit

Au sens stricto sensu, l'échange de renseignements sur la base des CDI, demeure conçu comme un moyen tendant à assurer l'application de la convention et non à mettre en œuvre des dispositions internes des Etats contractants²²⁴.

²²² Angel Gurria, Secrétaire Général de l'OCDE, lors de la présentation, le 13 février 2014, de la nouvelle norme OCDE. l'exbase hebdo édition fiscale n°563 du 20 mars 2014 P.1.

²²³ Coopération fiscale 2008, vers l'établissement de règles du jeu équitables, OCDE, P.14.

²²⁴ On cite à titre d'exemple la réserve de la Suisse à l'article 26 du Modèle OCDE, dans sa teneur jusqu'au 2004, qui illustre cette conception : « la Suisse (...) proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la convention » voir comm. OCDE 2003, n°24. art 26.

A titre d'exemple, les renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application des articles 23 A-B (les méthodes pour éliminer les doubles impositions) et 25 (la procédure amiable).

Aussi, les administrations fiscales peuvent demander des renseignements à leurs partenaires en cas de répartition de façon appropriée les bénéfices imposables entre les entreprises associées situées dans ces Etats. Il en va de même lorsqu'on veut ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un Etat et dans ceux du siège central situé dans l'autre Etat (articles 7, 9, 23 A et 23 B de la Convention Modèle de l'OCDE).

B- La Clause d'échange de renseignements au sens large

Au sens large de l'échange de renseignements, les CDI récentes ont ouvert la porte à un échange de renseignements pour l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la CDI. L'article 26 du Modèle de l'OCDE confirme cet aspect implicitement avec les termes « (...) ou l'application de la législation interne relative aux impôts (...) ».

De surcroît, de nombreuses conventions fiscales internationales, comportent une expression de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales soit dans leurs titres ou dans le corps de l'article consacré à l'échange de renseignements qui précise explicitement en utilisant des termes similaires comme « (...) pour la prévention de la fraude ou de l'évasion fiscale en ce qui concerne les impôts... » Tel qu'il est prévu par le Modèle de l'ONU.

Le sens large de l'échange de renseignements devient de plus en plus nécessaire dans la mesure où un nombre croissant de contribuables disposent de revenus et de capitaux de source étrangère.

L'échange de renseignements qui concerne l'application correcte des lois internes sur les impôts visés par la convention fiscale est illustré par les travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE²²⁵. En effet l'alinéa 8-b démontre, dans une situation triangulaire, ou une société de l'Etat A vend des marchandises à une société de l'Etat B par l'intermédiaire d'une société de l'Etat C (qui peut être un pays à faible imposition). L'Etat C n'est lié par aucune convention ni avec l'Etat A ni l'Etat B. A ce moment-là les Etats A et B peuvent échanger des renseignements sur les opérations réalisées avec la société de l'Etat C, afin d'imposer correctement les sociétés résidentes sur leurs territoires.

Ensuite, les Etats qui ont signé la convention fiscale internationale peuvent échanger des renseignements selon l'article 26 sur les prix d'une manière générale afin de vérifier les prix pratiqués par les contribuables dans leurs territoires, même s'il n'existe pas de relations d'affaires entre les redevables. Toutefois, il convient de noter que, l'échange de renseignements pourrait être difficile est délicat dans ce cas, en raison des dispositions de l'alinéa C du paragraphe 3 de l'article 26 concernant les secrets industriels, commerciaux, et autres²²⁶.

²²⁵ V. les Commentaires de l'OCDE sur l'article 26, paragraphe 1, Alinéa 8, a, b, c, d.

²²⁶ Alinéa 8-c. de l'article 26.

Le dernier exemple de l'OCDE concerne la TVA payée en amont. L'Etat A, en vue de vérifier les crédits d'impôts reversés à une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résidente dans l'Etat B, demande la confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'Etat B²²⁷.

Les dispositions relatives au champ d'application de renseignements prévues dans le Modèle de convention et dans le Modèle d'accord autorisent également l'échange de renseignements confidentiels ne concernant pas un contribuable particulier, comme des statistiques, des informations sur un secteur donné, les tendances en matière de fraude fiscale et les interprétations et pratiques administratives²²⁸.

Certains Etats sont réticents à l'utilisation de la procédure d'échange de renseignements au sens large tel que la Suisse qui a tenté de rester restrictive en matière d'échange de renseignements fiscaux à l'égard des Etats étrangers. L'idée de base a été de n'accorder un échange de renseignement que dans la mesure où le renseignement est nécessaire pour appliquer une convention de double imposition (CDI) et non pour appliquer le droit interne de l'Etat requérant²²⁹ sous la pression internationale, cette position s'est peu à peu effritée, notamment à l'égard des Etats-Unis puis des Etats de l'UE.

En effet, sous l'influence notable de la CDI avec les Etats-Unis, la Suisse s'est montrée, plus au moins, disposée dans le cadre de négociations bilatérales, à ouvrir l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale au sens de l'Etat requis. Cette « nouvelle approche » a été concrétisée par la modification de la CDI avec l'Allemagne entrée en vigueur le 24 Mars 2003. Ce faisant, la Suisse répond aux engagements qu'elle a pris en approuvant le rapport de l'OCDE d'Avril 2000 sur l'accès aux informations bancaires.

Cette nouvelle approche a conduit à une modification de la réserve de la Suisse à l'article 26 du Modèle de l'OCDE (version 2005)²³⁰.

§2-La portée de l'échange de renseignements

Le champ d'application des procédures d'échange d'informations prévues par les conventions peut varier. L'échange de renseignements est le plus souvent possible à l'égard

²²⁷ Alinéa 8-d de l'article 26.

²²⁸ Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements, 23 janvier 2006, OCDE, P.11.

²²⁹ L'article 28 de la Convention franco-Suisse du 9 septembre 1966 prévoit que « les autorités compétentes des Etats, contractants pourront sur demande, échanger des renseignements (que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale) nécessaires pour une application régulière de la présente convention.

²³⁰ Rappelons le, la réserve de la Suisse à l'article 26 du Modèle de l'OCDE, dans sa teneur jusqu'à 2004 illustre sa propre conception sur les CDI ont essentiellement pour fonction de combattre la double imposition et non de lutter contre l'évasion fiscale. C'est pourquoi « la Suisse (...) proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention ». comm. OCDE 2003, n°24, art 26, cité in, la nouvelle coopération fiscale internationale, Actes de colloque, S/direction B.CASTAGNEDE, Revue Dr. Fisc. n°42-43, 21 Octobre 2010, P.19.

de tous les impôts perçus pour le compte d'un Etat contractant. A l'inverse, certaines conventions prévoient une limitation aux impôts visés par celles-ci (A).

Le ratio personae de l'échange de renseignements concerne aussi les résidents des deux Etats contractants que les résidents d'Etats tiers quel que soit la nationalité de ces personnes (B).

A- Les impôts couverts par la convention fiscale

Avant 2000, la Convention Modèle OCDE prévoyait que l'échange de renseignements n'était possible qu'à l'égard des impôts visés par la convention²³¹. Il s'agit des impôts sur le revenu et sur la fortune (Art. 2 de la Convention Modèle). Quant aux impôts indirects étaient hors du champ d'application de la procédure de l'assistance à l'assiette.

Avec la version 2000 du Modèle OCDE, l'échange d'informations a été élargi aux fins d'application des impôts de toute nature²³² perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

La seule condition d'application de cette disposition est que l'imposition ne doit pas être contraire à la convention.

Comme le témoigne les travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, «la plupart des conventions concernant la double imposition en vigueur en 2005, ne couvre pas les impôts, de toute nature ou dénominations, mais se limitent aux impôts couverts par la convention²³³.

Cet amendement du Modèle de l'OCDE venait s'aligner sur le dispositif multilatéral afférent au champ d'application d'échange d'informations. En effet, la Convention Multilatérale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe (supra développée), couvre dès son adoption une large gamme d'impôts tels que : l'impôt sur le revenu ou les bénéfices, l'impôt sur le gain en capital et l'impôt sur l'actif net perçu au niveau de l'administration Centrale de l'Etat²³⁴ et sur lesquels les Etats signataires n'ont pas droit de mettre des réserves²³⁵. Ce sont des types d'impôts qui comptent parmi les plus importants dans la plupart des systèmes fiscaux et qui prêtent le mieux à l'assistance internationale. L'article 2 alinéa b rajoute encore les mêmes impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales en laissant aux Etats la possibilité de formuler une réserve.

Le même article y inclut également les cotisations sociales de sécurité sociale, les impôts sur les successions ou les donations, les impôts sur la propriété mobilière, les impôts

²³¹ V. notamment la convention Algero-française signé en 1999, art 27, Franco-suisse signé le 09 septembre 1966, art.28) ou la convention signé entre la France et la Malaisie (24 Avril 1975, art. 26).

²³² Les droits de douanes étant exclus car ils feront l'objet d'une convention spécifique portant coopération douanière.

²³³ Manuel de l'OCDE, op.cit .P.32.

²³⁴ Art 2, paragraphe 1, alinéa a de la Convention Multilatérale.

²³⁵ Article 30 de la Convention précitée.

indirects et tout autre impôt sauf les droits de douanes²³⁶. C'est un instrument de portée large, hormis les droits de douanes, la Convention Multilatérale est susceptible de s'appliquer à tous les éléments dont la liste figure dans le bulletin statistique annuel de l'OCDE²³⁷.

Les Etats signataires de la dite Convention s'engagent à informer soit le Conseil de l'Europe soit l'OCDE pour des modifications de leur législation concernant les impôts futur de nature identique ou analogue et qui s'ajouteraient aux impôts existants énumérés dans la liste²³⁸.

Les Etats peuvent modifier leurs énumérations à tout moment, même après l'entrée en vigueur de la Convention²³⁹. Par exemple les conventions fiscales luxembourgeoises ne couvrent jamais les droits de successions, c'est pourquoi une demande de renseignements sur ces impôts par un Etat avec lequel le Luxembourg a signé une convention selon Le Modèle de l'OCDE ne pourra être satisfaite par les autorités fiscales luxembourgeoises²⁴⁰.

Aussi, il convient de souligner que l'article 26 du Modèle OCDE, autorise l'échange de renseignements en matière de délits fiscaux. Contrairement à la Convention Multilatérale, l'article 26 ne contient pas de règles limitant le champ d'application, et les échanges peuvent être effectués à n'importe quel stade de l'enquête pénale. L'article 1^{er} de la Convention Multilatérale couvre l'échange de renseignement aux fins de préparation des poursuites pénales, la Convention ne s'applique plus d'une fois que les poursuites pénales ont été devant l'instance judiciaire pour éviter tout conflit avec la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale²⁴¹.

A contrario, les autorités compétentes sont habilitées à adresser des demandes de renseignements aux fins prévues par l'article 26 du Modèle OCDE même en phase d'engagement des poursuites pénales à l'encontre d'un contribuable présumé l'auteur d'un délit fiscal.

B- Les personnes visées

S'agissant des contribuables concernés, en principe, les conventions ne limitent pas la portée des dispositions relatives à l'échange de renseignements aux seuls résidents des Etats contractants.²⁴² La procédure d'assistance administrative peut notamment concerner un établissement stable d'une société établie dans un Etat tiers.

²³⁶ Les droits de douanes, les droits à l'importation et à l'exportation sont couverts par la convention internationale d'assistance mutuelle administrative en vue de prévenir, de rechercher et de réprimer les infractions douanières, établis sous les auspices du Conseil de coopération douanière.

²³⁷ Commentaire sur les dispositions de la Convention Multilatérale. Article 2 paragraphe 24. P.22.

²³⁸ Article 2 paragraphe 4 de la Convention Multilatérale.

²³⁹ Article 30 paragraphe 3 de la Convention Multilatérale.

²⁴⁰ J-SCHAFFNER, droit fiscal international, éd. Pomoculture Luxembourg, 2005, P.544.

²⁴¹ Commentaire sur les dispositions de la Convention Multilatérale, article 1, paragraphe 9, P.19.

²⁴² On notera toutefois que la convention franco-suédoise fait l'exception à ce principe en limitant l'application de l'échange de renseignements, sur demande aux nationaux de l'Etat sollicitant l'assistance (27 novembre 1990, art. 19).

La situation qui prévalait avant l'adoption du Modèle OCDE 1977 sous l'empire de l'ancienne stipulation de l'article 26, signifiait que la convention fiscale ne peut s'appliquer qu'aux personnes résidentes des Etats signataires. Il demeure bien entendu, que l'inapplicabilité de la convention reste valable aussi bien dans l'hypothèse où les non-résidents sont assujettis dans les Etats pour les revenus et fortune dont ils disposent.

Depuis 1977, la mouture de l'article 26 a subi une modification qui dispose que « l'échange de renseignements n'ai plus restreint par l'article 1 et 2 » de la Convention Modèle OCDE. Les renseignements peuvent donc inclure des détails concernant des non-résidents et concernent l'application ou le recouvrement d'impôts non mentionnés dans l'article 2.²⁴³

Désormais, les conventions signées à l'instar du Modèle de l'OCDE précisent que l'échange d'informations n'est pas limité aux résidents de l'un des deux Etats contractants. Les non-résidents des Etats signataires sont aussi visés par les dispositions de l'article 26²⁴⁴.

Soulignons, toutefois, que le nouveau Modèle ne remplace pas systématiquement les conventions fiscales signées par les Etats selon Les Modèles précédents. Face à cette situation complexe le Commentaire de la Convention Modèle de 1977 a tenté d'apporter des éclaircissements quant au champ d'application de l'échange de renseignements prévu dans les conventions fiscales signées avant 1977 dans les termes suivants « (...) dans la mesure du possible, les conventions existantes devraient être interprétées dans l'esprit des Commentaires nouveaux, même si les dispositions des conventions existantes ne comportent pas encore les précisions apportées par le Modèle de la Convention de 1977 ».

Mr GANGEMI est également d'avis que « la procédure d'échange de renseignements dans le cadre des traités bilatéraux conclus avant 1977 devrait être interprété de façon à inclure également les non-résidents²⁴⁵ ». Mais cette théorie de l'extension « implicite » est bien contestable dans la mesure où « les traités fiscaux sont des accords internationaux appartenant au droit international. Dans la mesure où ils restreignent le pouvoir d'imposition des Etats contractants, leur application est étroitement liée au droit fiscal national dans ces Etats. De manière similaire au droit national l'application des traités fiscaux requièrent un certain degré d'interprétation »²⁴⁶.

Néanmoins, il ne faut pas négliger le rôle des commentaires considérés « comme un travail préparatoire »²⁴⁷.

Pour ces considérations, les conventions conclues antérieurement au Modèle de 1977, ne permettent pas toutes seul l'échange de renseignements concernant les personnes non

²⁴³ Voir l'article 26 para.5 du Commentaire de la Convention Modèle OCDE.

²⁴⁴ Notamment des Convention fiscales conclues par l'Algérie avec la France, la Tunisie, l'Espagne, l'Italie, l'Union du Maghreb, le Maroc.

²⁴⁵ B.GANGEMI, article précité § PP.67-68.

²⁴⁶ Echange de renseignements fiscaux, entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris 2011, P.51.

²⁴⁷ B.GANCEMI, OP.cit. P.67.

résidentes dans l'un des deux Etats contractants. C'est pourquoi, comme le suggèrent les recommandations fournies par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, leur révision en conformité avec le nouveau Modèle, devient incontestablement utile.

Comme le soulignait le rapport du Comité précité de 1994, l'administration fiscale de l'un des Etats peut s'intéresser fréquemment aux activités exercées dans l'autre Etat contractant, par un résident d'un Etat tiers en raison de l'imposition de cette personne non résidente. Les Etats pourraient avoir besoin des renseignements d'un résident d'Etat tiers afin d'imposer correctement son résident avec qui ils ont des relations commerciales.

Il importe de noter, que la Convention Multilatérale s'applique, quant à elle, à toutes les personnes qu'elles soient résidentes ou ressortissantes d'une partie à la Convention ou de tout autre Etat²⁴⁸. L'assistance administrative dans le cadre de la Convention Multilatérale n'est ainsi pas limitée par le lieu de résidence ou la nationalité du contribuable ou des autres personnes concernées.

§3 -L'autorité compétente

Dans la pratique, la mise en œuvre des échanges de renseignements relèvent de la compétence exclusive des autorités compétentes. Autrement dit, les contacts directs dans le cadre de l'échange de renseignements entre les fonctionnaires des impôts des différents Etats sont strictement interdits.

Chaque Etat est libre de désigner ses autorités compétentes chargées de la mise en œuvre de l'assistance administrative visée dans les conventions fiscales.

L'autorité compétente désignée par les parties contractantes est le Ministre des Finances ou son délégué habilité. Au sein du Ministère des Finances, la Direction Générale des finances publiques pour la France et la Direction Générale des Impôts pour l'Algérie, sont chargées respectivement de cette tâche.

Dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements, les demandes ainsi les réponses doivent toujours passer par les administrations fiscales centrales (A) et les agents locaux peuvent y contribuer dans certaines mesures (B).

A- Le rôle dominant de l'Administration Fiscale Centrale

Au regard de la désignation de l'autorité compétente et de la procédure extrêmement centralisée, la mise en œuvre de la procédure d'échange de renseignements paraît courir un risque d'alourdissement et de lenteur. Mais il n'en demeure pas moins qu'en réalité, la transmission des renseignements demandés et l'utilisation des renseignements reçus exigent de prendre en charge soigneusement les intérêts en cause des deux parties (Etat/contribuable),

²⁴⁸ Article 1 paragraphe 3 de la Convention Multilatérale.

que seule l'intervention d'un organisme central peut assurer²⁴⁹. En effet, les administrations Centrales peuvent vérifier la conformité des informations échangées avec les législations nationales. Ainsi, le service central exerce un contrôle sur la nature des informations échangeables ce qui offre une garantie au contribuable.

L'administration fiscale centrale donne des instructions à ses services locaux en vue de rassembler les renseignements demandés et assurer le bon déroulement de la procédure. Dans un souci de cohérence, les demandes ainsi que les réponses à l'échange de renseignements relèvent de l'initiative exclusive de l'administration centrale qui ordonne aux agents locaux de lui transmettre toutes les demandes et toutes les réponses de renseignements destinés aux autorités étrangères.

Les Etats sont vigilants sur la centralisation de la procédure d'assistance. Par exemple, en Belgique, l'obtention de renseignements par l'administration fiscale belge ne peut s'effectuer que par l'intermédiaire de l'administration centrale des contributions directes.

L'administration fiscale étrangère doit alors toujours s'adresser à celle-ci. Lorsque l'administration fiscale belge n'est pas en mesure d'établir que cette procédure centraliste a été suivie, la preuve obtenue doit être jugée irrégulière et donc écartée des débats²⁵⁰.

Au Luxembourg, l'échange de renseignements s'opère par le biais du Directeur de l'Administration des contributions directes, agissant sur délégation du Ministre des Finances. Au sein de cette structure, la négociation et la mise en œuvre des conventions fiscales relève du ressort du Chef de la Division des relations internationales qui figure parmi les organes de l'administration fiscale centrale²⁵¹.

Il importe de signaler que l'OCDE déient une liste complète des autorités compétentes dans les pays membres (et dans certains pays non membres), mais l'accès à cette dernière est réservée aux fonctionnaires de l'autorité compétente.

B -Le rôle non négligeable des fonctionnaires locaux dans la procédure d'assistance

²⁴⁹ Echange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, 1994, Paris, P.35.

²⁵⁰ Gand, 3 février 1994, le Courrier fiscal, 1994, P.94/273, Liège, 20 mars 2002.

²⁵¹ J.SCHFFANER, op.cit, P.545.

Le groupe de travail du Comité des affaires fiscales sur l'évasion et la fraude fiscale, dans son manuel sur la mise en œuvre des dispositions d'échange de renseignements²⁵² souligne le rôle des fonctionnaires des impôts dans cette assistance : « ce sont eux qui décident initialement de l'opportunité et du moment de formuler une demande.

Ils ont aussi, dans la plupart des pays, la charge de rassembler les renseignements demandés conformément aux instructions de leur autorité compétente.

Finalement, c'est le vérificateur ou le fonctionnaire sur le terrain qui doit initialement reconnaître si une information peut être utile à un Etat parti à une convention et de la fournir spontanément ».

Section 2 : Les modalités de l'échange de renseignements

Les modalités de l'assistance à l'assiette sont multiples. Certains sont à la base même de l'assistance à l'assiette : on les qualifiera de modalités classiques (§1). D'autres ont un objet plus restreint et ne concernent qu'un nombre plus au moins limité de pays suivant le cas : on les qualifiera de modalités spécifiques (§2).

§1- Les modalités classiques

Certaines modalités de l'assistance à l'assiette sont incontournables. Il s'agit de l'échange sur demande, de l'échange automatique et de l'échange spontané.

A- L'échange sur demande

C'est la procédure usuellement adoptée et c'est aussi la procédure la plus simple. Cette procédure consiste, de la part d'une administration, à demander à l'autre de lui fournir des informations spécifiques relatives à la situation d'un contribuable, étant entendu que la première administration devra avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat.²⁵³

D'après les experts de l'ONU, ces renseignements peuvent concerner des catégories de contribuables, tels des renseignements nécessaires pour établir l'assiette de l'impôt dû par le contribuable dans le pays destinataire ; des renseignements nécessaires pour vérifier l'exactitude de la déclaration adressée par le contribuable au fisc du pays destinataire ou pour déterminer la validité des arguments ou des éléments de preuves avancés par le contribuable en confirmation de sa déclaration, au cas où cette déclaration est considérée comme suspecte ou a donné lieu à une enquête ; ou des renseignements nécessaires pour déterminer le montant véritable de l'impôt dont il est redevable un contribuable dans le pays destinataire lorsqu'il manifeste qu'il a souscrit une déclaration erronée.

²⁵² Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, Groupe de travail n°8 sur l'évasion et la fraude du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, 10 Janvier 1996, Paris, P.8.

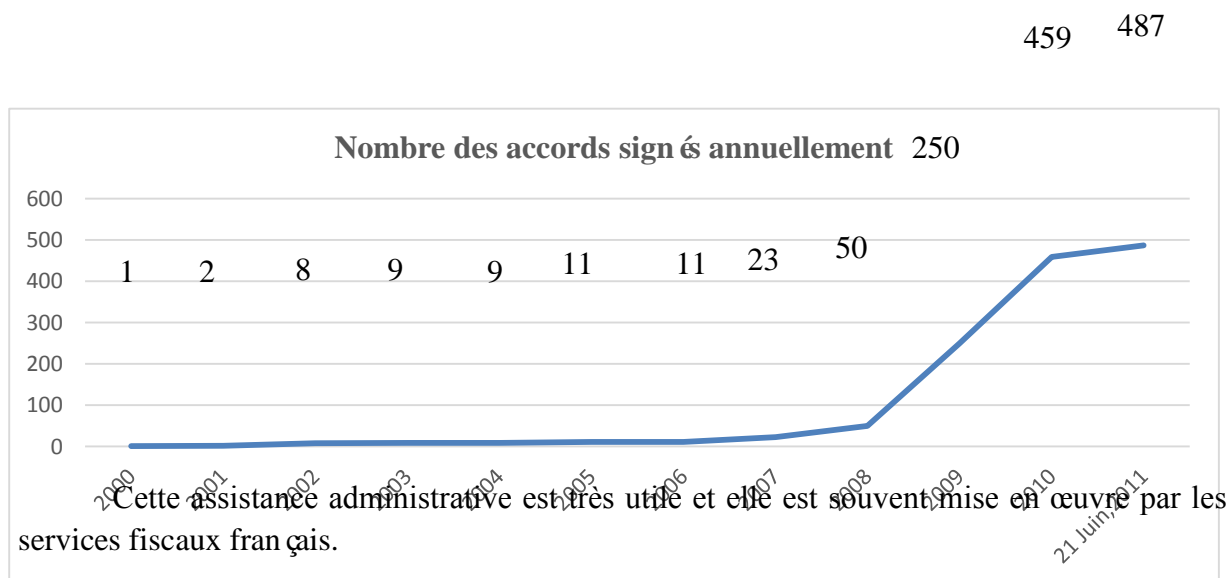
²⁵³ B .CASTAGNEDE, précis de fiscalité internationale, OP.cit.P.393.

Mais de l'aveu de ces experts, il n'est pas nécessaire, ni utile d'énumérer par avance quels sont les renseignements qui pourraient être échangés sur demande expresse. Les conditions dans lesquelles il sera prévu de communiquer ces renseignements devraient donc être d'application très souple quant à la nature et à l'étendue des dits renseignements, sous réserve des restrictions d'ordre général²⁵⁴.

Selon le Manuel de l'OCDE «les efforts de la partie requérante doivent aussi comprendre les tentatives visant à obtenir des renseignements auprès de l'autre partie contractante avant de formuler une demande, par exemple en recourant à l'Internet et lorsque cela est possible, en utilisant les bases de données commerciales ou en chargeant le personnel diplomatique en poste dans ce pays afin à d'obtenir les renseignements disponibles publiquement »²⁵⁵.

L'échange de renseignements sur demande est qualifié par MM. LEVINE et PUNSON comme «le noyau dur et la forme réussie de l'assistance au renseignement »²⁵⁶. Il est le plus pratique entre les pays signataires depuis Les Modèles de la SDN, car il est moins contraignant et ne couvre qu'un nombre de catégories de revenus bien déterminé préalablement.

Grâce aux pressions des gouvernements depuis l'année 2008, les progrès dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales se sont accélérés, comme les démontre le graphique ci-après des normes relatives à l'échange de renseignements sur demande ont été approuvées au niveau international et sont en train d'être mises en application moyennant des centaines d'instruments bilatéraux.



La mise en œuvre de ce type d'échange peut être scindé en deux étapes : la première s'intéresse à l'Etat requérant et comprend la préparation et l'envoi de la demande (1) et la

²⁵⁴ ONU. Commentaire sur l'article 26 du Modèle de Convention, paragraphe 13.

²⁵⁵ Module sur l'échange de renseignements sur demande, Comité des affaires fiscales de l'OCDE, OP.cit.P.2.

²⁵⁶ P.LEVINE- P.PINSON, art. Précité P.282.

deuxième s'intéresse à l'Etat requis et comprend le traitement de la demande et l'envoi de la réponse(2).

1-La préparation et l'envoi de la demande par l'Etat requérant

L'échange de renseignements sur demande est en pratique par l'administration fiscale dès lors qu'elle estime que dans le cadre d'un contrôle fiscal que la connaissance d'informations probablement disponible auprès d'une administration étrangère conforterait sa position²⁵⁷.

La formulation des demandes de renseignements intervient généralement dès la découverte d'éléments susceptibles d'exercer cette prérogative auprès d'un Etat tiers.

Toutefois, elles peuvent être mises en œuvre à tout moment, c'est-à-dire de la phase d'enquête à la phase du contentieux²⁵⁸.

La demande de renseignements, est soumise à un certain nombre de règles établies en vue d'éviter le risque de demandes abusives, l'Etat ne pouvant jamais «aller à la pêche aux renseignements », pour reprendre la formule imagée de l'OCDE²⁵⁹.

Il en résulte que l'Etat requérant doit formuler une demande expresse, qui peut être soit écrite soit électronique. Mais en cas d'urgence, les pays peuvent accepter des demandes orales, lorsqu'elles sont confirmées ensuite par écrit²⁶⁰. Grâce au formulaire électronique, l'OCDE a mis au point une procédure de transmission de renseignements confidentiels utilisant des documents chiffrés en pièce jointe à des courriels. Cet échange par voie électronique est une méthode rapide et sûre et rassure des pays membres qui sont plus soucieux de la confidentialité des renseignements échangés²⁶¹.

Si les Etats sont tout à fait libre sur le contenu de la demande de renseignements, il existe toutefois, certains éléments qui doivent y figurer (a), comme il existe d'ailleurs des listes de type de renseignements pré établis par les spécialistes mises à la disposition des administrations fiscales nationales afin d'accélérer les échanges en la matière (b).

a- Les éléments nécessaires à une demande de renseignements

La demande de renseignements doit être précise dans le sens qu'elle doit indiquer les renseignements recherchés et non obtenus dans et par l'Etat requérant, étant observé que cette

²⁵⁷ Instruction du 17 décembre 1981, BODGI 13K-81, n°23.

²⁵⁸ T.LAMBERT art. précité P.217.

²⁵⁹ Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, Commentaire point 3 sur l'article 1, OCDE, Avril 2002.

²⁶⁰ Echange de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris 1994, P.37.

²⁶¹ Module sur l'échange de renseignements sur demande OCDE, op.cit.P.2.

demande doit être conforme à la législation interne et à la pratique administrative du dit Etat²⁶².

Une demande doit toujours porter sur une information particulière, c'est-à-dire un contribuable désigné ou une transaction spécifique dans laquelle des contribuables même non encore identifiés, sont peut être impliqués²⁶³. Ces renseignements peuvent également concerner des catégories de transactions ou d'activités. Il peut s'agir par exemple : des renseignements sur le niveau des prix, des coûts, des commissions dans le pays expéditeur, des renseignements indiquant les méthodes selon lesquelles certaines catégories de transactions ou d'activités sont habituellement conduites sur le territoire expéditeur ; des renseignements indiquant sur une activité déterminée est pratiquée dans le pays expéditeur, dans le cas où une telle activité est susceptible d'avoir des répercussions sur la situation des contribuables ou sur le montant de la matière imposable dans le pays destinataire .

La demande doit aussi exposer les faits de façon détaillée et indique les motifs qui justifient la requête. Les demandes insuffisamment individualisées seront rejetées, comme celles qui se borneraient à requérir la liste des personnes possédant des biens ou revenus d'une nature déterminée par exemple les revenus d'immeubles²⁶⁴.

Dans la pratique administrative fiscale Belge, une demande de renseignements doit être adressée pour un cas précis à un Etat étranger, chaque fois qu'il existe des présomptions sérieuses d'une fraude qui serait commise, soit sur le territoire de l'Etat contractant, soit avec des personnes physiques ou morales, établies sur ce territoire²⁶⁵.

De plus, toutes les informations détenues sur le contribuable en cause doivent être fournies, plus particulièrement celles susceptibles de faciliter son identification (par exemple le numéro de sécurité social pour les contribuables américains, la date et la référence des statuts des sociétés...)²⁶⁶

b-la liste des renseignements à demander

Les Modèles de convention élaborés sous l'égide de la SDN, en l'occurrence le Modèle de Londres 1943 et de Mexico 1946, sont à l'origine de l'institution de l'échange sur demande en prévoyant que la formulation d'une demande de l'espèce devait indiquer l'autorité requérante, le nom, l'adresse et la nationalité de la personne visée, l'imposition objet de la requête et la période ou la date au titre de laquelle l'imposition a été établie²⁶⁷.

²⁶² J.BUISSON, l'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe, actes du colloque l'harmonisation fiscale en Europe, Rev.Dr.Fisc.n°47 ?22 Novembre 2012.

²⁶³ C.DOCCLO, art précité P.321.

²⁶⁴ G.gest- G.tixier, op.cit.P.553.

²⁶⁵ A.BAILLEUX, art. Précité P.209

²⁶⁶ Instruction précitée du 17 décembre 1981, n°25. Bien que les conventions fiscales ne le précisent pas, il semble que l'administration fiscale doive utiliser ses sources habituelles de renseignement prévues par la procédure fiscale interne préalablement à toute demande renseignement (V. en ce sens les Commentaires du Comité des affaires fiscales de l'OCDE. C 26), n°9-a.

²⁶⁷ Article 3 des Modèles de Mexico et de Londres. Document de la société des nations C.37.M.37.1946.II

Le Groupe d'experts de l'ONU a adopté des principes directeurs en la matière en procédant à un inventaire des renseignements qui seront communiqués sur demande expresse²⁶⁸, par catégorie de renseignements aux fins de déterminer les contribuables, les transactions ou les activités et les relations économiques entre les Etats contractants.

L'article 26 du Modèle OCDE faisant référence aux informations « nécessaires » à échanger sans pour autant que ce terme ne soit interprété dans le sens d' « indispensable »²⁶⁹, la version 2005 du Modèle OCDE a remplacé ce terme par « vraisemblablement pertinents ». Aussi, faudrait-il signaler que la Convention Multilatérale emploie la même expression. « Paraitront pertinents », dans son article 4- paragraphe 1 pour marquer la teneur des renseignements échangés.

Ainsi, la nouvelle version de l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE tenant compte des pratiques des Etats, mais aussi des travaux du Groupe de travaux du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignement a été fourni en 2005 et le paragraphe 1 de cet article est rédigé comme suit :

« Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents (...) ». Les commentaires²⁷⁰ expliquent que le changement n'a pas eu pour objet de modifier l'effet de la disposition, mais de lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. De plus, cette modification intervenait également pour « assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale ». Ce Modèle d'accord retrace explicitement dans son article 5- alinéa 5, la liste des informations « afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés » qui sont énumérées comme suit :

- (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 ;
- (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.

²⁶⁸ Conventions fiscales entre pays développés et pays en développement

²⁶⁹ J.S CHAFFNER, OP.cit. P.545.

²⁷⁰ Commentaire sur l'article 26, paragraphe 4-1 P.328

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 ou 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 susciteraient des difficultés disproportionnées.

Il est à noter, par ailleurs, que le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a également élaboré une liste «à titre d'illustration et ne prétend pas à l'exhaustivité » dans son Manuel d'échange de renseignements²⁷¹

Selon cette publication, une demande de renseignements liée à l'administration ou à l'application des lois nationales aux termes de l'article 26 du Modèle de Convention peut porter sur tout ou partie des points suivants :

- -Le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- -Le statut fiscal d'une personne morale ;
- -La nature du revenu dans le pays de résidence ;
- -Les revenus et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- -Les comptes d'une entreprise (par exemple pour déterminer le montant des commissions versées à une entreprise d'un autre Etat ;
- -Les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;
- -Les relevés bancaires ;
- -Les documents comptables et les Etats financiers ;
- -Copie des factures, contrats commerciaux, ... etc ;

Le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprise indépendantes dans les deux Etats ;

- -Les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec le quel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les Etats A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'Etat C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;
- -Les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces derniers. Par exemple, un pays 'A' peut souhaiter vérifier les prix facturés par ces contribuables à la lumière des renseignements relatifs aux prix de transfert dans le

²⁷¹ Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, OCDE, op.cit.p10-11.

cadre de transactions similaires dans le pays ‘B’, même en l’absence de rapport commerciaux entre les contribuables concernés du pays A et B.

Les explications ainsi fournies par l’accord spécifique et le Manuel de l’OCDE encourageant les pays contractants en faveur d’un échange de renseignements le plus large possible.

A l’issue des travaux préparatoires de la demande de renseignements, les services locaux qui expriment leur besoin en renseignements procèdent à sa transmission à l’administration centrale qui l’envoie à ses collègues étrangères si elle satisfait à toutes les exigences nécessaires²⁷²

2-Le traitement de la demande par l’Etat requis

La deuxième phase de la mise en œuvre de l’échange de renseignements implique l’Etat requis chargé de la réception et la vérification de la demande de renseignement (a), la collecte des renseignements (b), et enfin, l’envoi de la réponse (c).

a- La réception et la vérification de la demande

Dès réception de la demande, les autorités compétentes de l’Etat requis accusent réception aux autorités compétentes de l’Etat requérant en prévoyant, autant que faire se peut, un délai nécessaire pour répondre à cette demande.

Si l’administration centrale juge la demande recevable, elle procède au contrôle du contenu de la demande portant notamment sur les points suivants²⁷³ :

- la réunion des conditions énumérées dans l’article relatif aux échanges de renseignements ou dans tout autre texte juridique servant de support au fondement de la demande ;
- la signature des autorités compétentes et la nature des informations, y contenue, nécessaire aux traitements de la demande ;
- la nature des informations demandées qui doivent être fournies conformément à la législation de l’Etat requis ;
- si les informations transmises sont suffisantes pour vérifier le contribuable ;
- si les informations transmises sont suffisantes pour permettre une compréhension de la demande ;

- si la confidentialité des renseignements transmise est susceptible d’être garantie.

A l’issue de l’examen de la demande si les autorités compétentes s’aperçoivent que cette dernière est irrecevable en raison de certaines limites aux échanges de renseignements,

²⁷² Voir annexe (n°3), un exemple de demande de renseignements.

²⁷³ V. Manuel de l’OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, op.cit.P.21.

elle en informe, le plus tôt possible, son partenaire conventionnel. A contrario, si la demande est jugée recevable, l'Etat requis s'efforce à recueillir les informations demandées et les transmettre à la partie requérante.

b- la collecte des renseignements demandés

Les Etats doivent obtenir et échanger des renseignements indépendamment de la question de savoir s'ils en ont besoin pour leurs propres fins fiscales (Art 26. §4 du Modèle OCDE version 2000). C'est pourquoi, l'Etat requis doit accorder un intérêt particulier à la recherche des renseignements demandés comme s'ils étaient destinés à ses propres fins fiscales.

En toute Etat de cause, si les renseignements demandés sont déjà à la disposition de l'administration fiscale telle que la déclaration de l'impôt, les quittances de paiement...etc. ;

Ils seront envoyés rapidement à la partie requérante, mais, par contre, si les renseignements demandés ne sont pas disponibles au niveau des archives des services fiscaux et nécessitent une intervention spécifique tels que un contrôle fiscal ou de les demander à un tiers. Cela rend la tâche lourde et pourrait causer des lenteurs.

C'est pourquoi le Comité des affaires fiscales de l'OCDE précise dans son Manuel qu'il faut « accorder une priorité élevée à la collecte de renseignements pour un Etat faisant partie d'une convention dans la mesure où le facteur temps est particulièrement important et où une telle attitude est de nature à susciter un traitement équivalent dans la situation inverse »²⁷⁴. La condition de réciprocité est en la matière strictement appliquée et exige de réserver un traitement prioritaire par les autorités compétentes des Etats contractants.

c-La réponse à la demande

L'article 26 du Modèle de l'OCDE ne prévoit pas de délai de réponse. En pratique, le délai d'obtention et la réponse aux renseignements demandés varient selon les pays et dépendent de la disponibilité des renseignements.

Dans la pratique conventionnelle française, la suite donnée aux demandes formulées par l'administration fiscale française dépend directement de la rédaction de l'instrument conventionnel considéré. Selon la distinction de PIERRE LEVINE, il convient de ranger d'un côté les conventions fiscales obligeant les Etats contractants à transmettre les renseignements qu'ils ont à leur disposition (simple obligation de transmission) et de l'autre celles obligeant les Etats à rechercher les renseignements demandés s'ils ne les ont pas à leurs disposition (obligation d'obtention et de transmission)²⁷⁵. Cette distinction entre obligation d'obtention et de transmission ressort tout particulièrement de l'article 26 de la Convention conclue par la France avec les philippines : « Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les

²⁷⁴ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, op.cit.P.21.

²⁷⁵P.LEVINE, op.cit.P.360-361.

renseignements (renseignements dont elles disposent sur la base de leurs pratiques administratives fiscales respectives et renseignements qu'elles peuvent se procurer par une enquête particulière)... »²⁷⁶

Quoiqu'il en soit, le délai raisonnable accordé à l'Etat requis pour répondre à une demande de renseignements varient selon les pays entre soixante (60) et quatre-vingt-dix (90) jours. Si l'autorité compétente n'arrive pas à recueillir les informations demandées dans ce délai, elles sont tenues d'en informer l'Etat requérant que ces recherches n'ont pas abouti²⁷⁷.

Enfin, il convient de signaler qu'en vertu l'article 26 §3 du Modèle OCDE l'Etat requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si par exemple, la forme requise n'est pas connue ou autorisée dans sa législation interne ou sa pratique administrative.

Le refus de fournir ces renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de formuler ces renseignements²⁷⁸.

B- L'échange automatique (d'office)

L'échange automatique ou d'office consiste pour les administrations à se transmettre de façon régulière et sans demande préalable des informations fiscales. Il peut s'agir d'informations concernant des revenus, tels qu'intérêts, dividendes ou redevances fournies, généralement, sur la base de formulaires d'application des dispositions conventionnelles élaborées conformément à des arrangements administratifs spécifiques²⁷⁹.

Autrement dit, l'échange d'office ou automatique concerne la transmission, sans demande préalable et d'une manière périodique, d'informations relatives aux revenus ayant leur source dans un Etat et perçus par un résident de l'autre Etat ou éventuellement la transmission des renseignements concernant des biens situés dans un Etat et dépendant de la succession d'une personne qui était domicilié dans l'autre Etat.²⁸⁰

Le Groupe d'experts de l'ONU rappelle, à propos de cet échange qu'il convient de garder à l'esprit que certains pays qui ne sont pas désireux de recevoir des renseignements communiqués d'office (ou qui ne sont pas encore en mesure de les recevoir parce que les pays expéditeurs ne les recueillent pas systématiquement) souhaiteront peut être obtenir des renseignements du même ordre en vertu d'une demande expresse. De ce fait, les types de renseignements visés par la demande automatique sont à considérer comme pouvant être inclus dans la demande expresse.

D'après le Groupe d'experts, les renseignements à communiquer automatiquement peuvent concerner les sources régulières de revenus. Il peut s'agir des mouvements réguliers

²⁷⁶ Instruction précitée du 17 décembre 1981, n°27 S.

²⁷⁷ Module sur l'échange de renseignements sur demandé, manuel de l'OCDE, op.cit.P.8.

²⁷⁸ Commentaire sur l'article 26. Convention Modèle de l'OCDE, version abrégée 2005 paragraphe 1-10.

²⁷⁹ B.CASTAGNEDE, Précis de fiscalité internationale, op.cit.P.393.

²⁸⁰ Instruction précitée du 17 décembre 1981, n°27 et S.

des revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses, les redevances, les loyers et autres éléments éventuels de revenus qui font l'objet d'importants courants de paiements entre les deux pays.

Il s'agit également d'opérations dans lesquelles le contribuable intervient activement qui peuvent être des opérations visées directement par la Convention (exemple demande de remboursement de l'impôt du pays expéditeur soumise par des résidents du pays destinataire...) opérations se rapportant à des aspects particuliers de la législation fiscale du pays expéditeur (revenus obtenus par des résidents du pays destinataire et exonérés d'impôts, en tout ou en partie, en vertu des dispositions spéciales de la législation fiscale du pays expéditeur ; des transactions liées à l'activité des résidents du pays destinataire dans le pays expéditeur (exemple : ouverture ou fermeture d'une succursale, constitution ou dissolution d'une société...); ou des renseignements de caractère générale (législations fiscales, procédures administratives...)

Cette forme d'assistance administrative la plus efficace pour les Etats pour le contrôle de l'assiette de l'impôt requiert pour son application un accord formel entre les autorités compétentes concernées. Cet accord énumère de façon exhaustive la liste des renseignements à communiquer d'office et fixe leurs conditions de transmission.

1- Le cadre légal de la mise en œuvre de l'échange automatique de renseignements

La question de la base légale d'un échange automatique de renseignements n'est pas secondaire, en ce qu'elle constitue le socle juridique sur lequel un tel échange devra fonctionner entre les Etats.

Ceci dit, l'échange de renseignements entre administrations fiscales a des supports juridiques divers, même s'il s'agit toujours (ou presque) de traités internationaux.

Le mécanisme de l'échange automatique d'information s'inscrit dans un ensemble complexe de réglementations, dont l'origine remonte aux premiers traités bilatéraux du XIX siècle et qui s'est intensifié depuis les deux dernières décennies, lorsque les Etats, du nord principalement, ont commencé à agir contre certaines pratiques fiscales responsables de pertes pour leurs finances publiques²⁸¹

Le combat actuel que les instances nationales, européennes et internationales entendent mener ne date donc pas d'hier.

Ainsi Les Modèles de conventions fiscales de 1928 ont prévu l'échange automatique comme celui sur demande.

²⁸¹ P-S.THIL et J.BENAMRAN, la coopération fiscale internationale : l'échange automatique d'information, Revue Droit et Patrimoine, n°234, Mars 2014, P.48-51.

Selon l'article 2 « certaines données précises et susceptibles d'intéresser les services fiscaux des parties contractantes et qu'ils ont fait l'objet d'une définition conventionnelle de caractère limitatif s'échangent entre les administrations fiscales de deux Etats de façon automatique »²⁸². Selon l'article 3 des Modèles de Londres et de Mexico, le contenu de cette procédure comprenait « le nom et l'adresse de toutes personnes physiques, sociétés de personnes ou capitaux ou autres personnes morales ayant une adresse dans le territoire de l'autre Etat et recevant, de sources se trouvant dans le territoire de l'autre Etat contractant, des loyers, dividendes, intérêts, redevances, revenus de trusts, traitements, salaires, pensions, rentes ou autres revenus périodiques, fixes ou variables en indiquant le montant de ces recettes dans le cas de chaque personne physique ou morale : «les renseignements relatifs à la succession des personnes ayant une adresse dans le territoire de l'autre Etat ou la nationalité de cet Etat : les renseignements obtenus auprès des institutions financières sur les actifs ou créances appartenant à ces personnes qui ont une adresse dans l'autre Etat contractant »²⁸³

Toutefois, cet échange automatique ne peut fonctionner de façon efficace que pour les pays disposant d'un système fiscal et une administration fiscale parfaitement organisée comme le précise le commentaire du Modèle de Londres²⁸⁴.

Plusieurs outils sont ainsi à la disposition des Etats au premier rang desquels les conventions fiscales bilatérales, qui reprennent les stipulations de l'article 26 des Modèles de conventions établis par l'OCDE et par l'ONU.

Ainsi la France a conclu 118 conventions fiscales, ce chiffre incluant tous les Etats membres de l'UE²⁸⁵. D'autres instruments jouent un rôle important comme les accords bilatéraux, spécifiques, les mémorandums d'accord et la Convention Multilatérale d'assistance mutuelle signée le 29 Mai 2013 par douze pays²⁸⁶

Il convient de noter, à ce titre, qu'une enquête récente de l'OCDE²⁸⁷ montre que l'échange automatique de renseignements est largement développé, que ce soit en termes de pays couverts, de types de revenus, de montant des transactions échangées et les volumes de données échangés. Plusieurs faits et chiffres sont résumés ci-dessous dans chacun de ces domaines.

En effet. L'échange automatique de renseignements est largement utilisé, tant au sein de l'Union européenne (UE) qu'en dehors de celle-ci, de nombreux pays qui ne sont pas membres de l'UE ayant conclu un grand nombre d'accords d'échange de renseignements. Les types de revenus les plus fréquemment cités sont les intérêts, les dividendes, les redevances,

²⁸² Document C562 M178, 1928, II,SDN, cité par P.LEVINE, op.cit.P.319

²⁸³ P.LEVINE, op.cit.P.320.

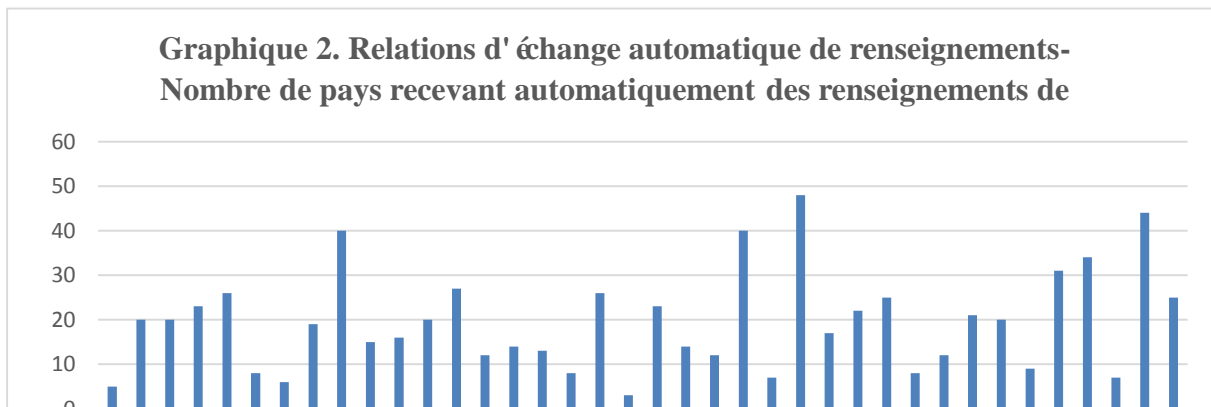
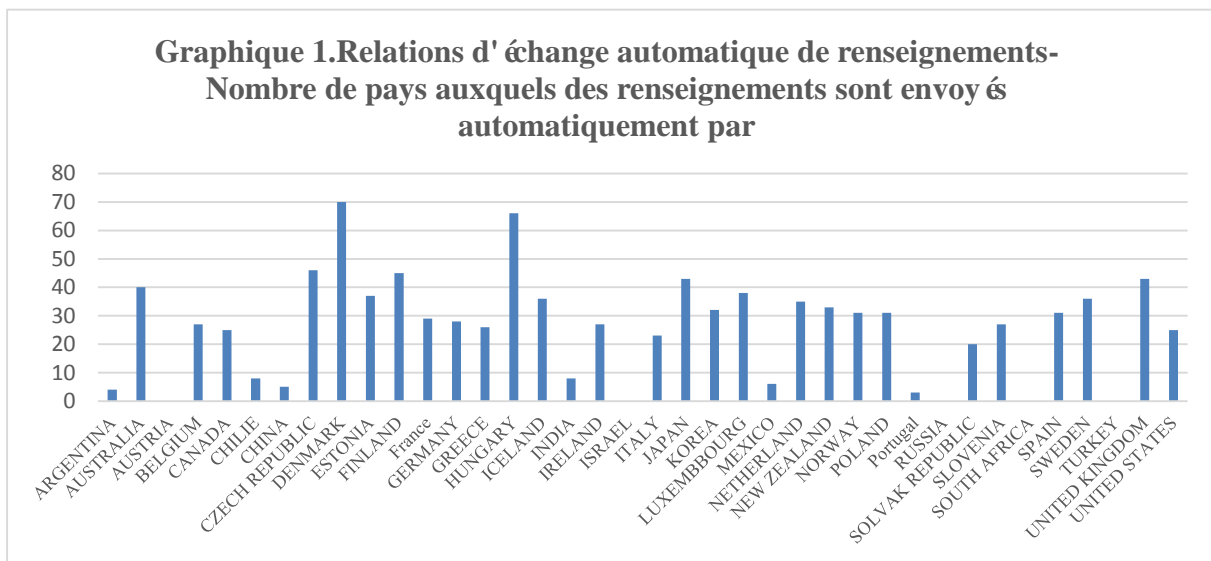
²⁸⁴ Document C.88 M.88, 1946, II, SDN, cité par P.LEVINE, op.cit.P.320.

²⁸⁵ J.BUISSON, op.cit.P.34

²⁸⁶ P-S.THILL et J.BENAMRAN, op.cit.P.48.

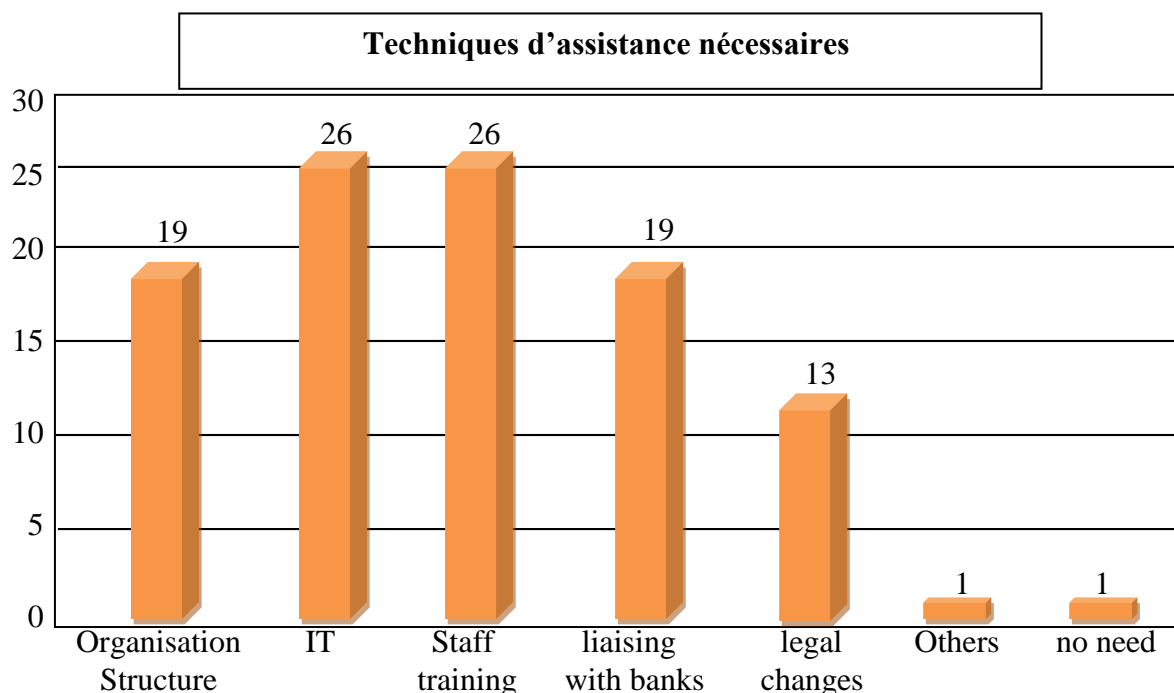
²⁸⁷ Les pays participant aux travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE qui ont répondu à l'enquête sont les suivants : Afrique du sud, Allemagne, Argentine, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Corée, Danemark, Espagne, Estonie, Etats-Unis, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Inde, Irlande, Islande, Israël, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni, Russie, Slovaquie, Suède et Turquie.

les revenus des professions, dépendantes et les pensions. Les 38 pays (100%) reçoivent tous automatiquement des renseignements de partenaires conventionnels et 33 (85%) d'entre eux envoient des renseignements automatiquement à des partenaires conventionnels. Le Danemark, pays qui a le plus de relations d'échange automatique de renseignements, envoie des renseignements automatiquement à 70 pays. Les graphiques ci-dessous donnent des indications plus précises sur les pays couverts.



Toutefois il importe de souligner qu'un grand nombre des pays en développement ne sont pas à ce jour en mesure de bénéficier de l'échange automatique de renseignements. L'examen des réponses de ces pays à une enquête du forum mondial (en exemptant à cette fin les pays du G20, de l'OCDE et les juridictions pionnières) indique que seuls trois pays en développement pratiquent à ce jour l'échange automatique de renseignements, par rapport à 50 pays développés. L'enquête a également révélé que 17 pays en développement avaient reçu des renseignements échangés automatiquement même s'ils les ont jugés moins utiles que les pays développés, en grande partie en raison de capacités limitées à rapprocher et à utiliser

les renseignements reçus. Les graphiques préparation actuel en matière d'échange automatique de renseignements.



Le Groupe de la Banque mondiale a identifié les principales difficultés des pays en développement pour mettre en œuvre de l'échange automatique de renseignements : le besoin urgent de mener d'autres réformes internes fondamentales ; le coût élevé des infrastructures informatiques ; les besoins en personnel pour analyser et utiliser de manière efficace les données reçues ; la difficulté de modifier les dispositions législatives ; une connaissance limitée des pratiques de l'échange de renseignements (en particulier parmi les pays à faible revenu, dont beaucoup ne sont pas membres du Forum mondial et ne se sont même pas engagés à ce jour à adhérer, ou à recevoir une assistance en vue d'adhérer, à la norme d'échange de renseignements sur demande).

Quant à la valeur des transactions désigne le montant des revenus et capitaux indiqués dans les documents échangés automatiquement. Il ressort de l'enquête que les montants par documents reçus peuvent représenter aussi bien des sommes modestes que plusieurs millions d'euros, voire nettement plus de 200 millions d'euros au cours d'une année donnée²⁸⁸. Cinq pays, dont l'Italie, déclarent avoir reçu des documents pour un montant supérieur à 15 milliards d'euro pour une année donnée. De plus, la plupart des pays rapportent qu'ils ont «échangé des renseignements pour un montant de plusieurs milliards d'euro. Quoique ces sommes ne correspondent pas à des impôts mais à des revenus et des actifs, l'application des taux d'imposition moyen à ces sommes, même si l'on suppose que le pourcentage est abs, peut donner des chiffres significatifs.

²⁸⁸ Selon la dernière année pour laquelle des statistiques sont disponibles sur un pays l'année au titre de laquelle des renseignements ont été fournis peut varier.

De plus, un grand nombre de pays ont des statistiques sur le nombre de document échangés :

- Huit pays²⁸⁹ ont envoyé plus d'un million de documents au cours d'une année donnée.
- L'un d'entre eux (Etats-Unis) en a envoyé 2.5 millions de documents au cours d'une année²⁹⁰.
- Trente-et-un pays²⁹¹ ont envoyé à eux tous 17.8 millions de documents au cours d'une année donnée.

En tant qu'outil permettant de lutter contre l'indiscipline fiscale offshore, l'échange automatique offre plusieurs avantages. Il peut livrer en temps utile des informations sur l'absence de déclarations fiscale d'un retour sur investissement ou du capital sous-jacent. Il a en outre une vertu dissuasive en incitant les contribuables à se plier volontairement à leur apprendre à mieux s'acquiescer de leur obligations, avec à la clef des recettes supplémentaires et une plus grande équité car tous les contribuables paieront leur écot en temps et en heure dans le pays où. Dans un petit nombre de cas, des pays sont parvenus à intégrer les renseignements reçus automatiquement dans leur propres systèmes de telle sorte que les déclarations d'impôts soient préremplies.

Dans un cadre purement national, l'impact de la communication d'informations est manifeste quand on compare la discipline fiscale des salariés avec celle des travailleurs indépendants. Sachant que leur salaire sera déclaré à l'administration fiscale, les premiers sont moins enclins à minorer leurs revenus que les seconds, dont les revenus ne sont pas déclarés directement. Il en va de même dans un contexte international. Les contrôles sur l'application de la Directive de l'UE sur l'épargne tendraient à prouver qu'en l'absence d'échange automatique de renseignements plus de 75% des contribuables se seraient dispensés de leurs obligations de déclaration vis-à-vis de leur pays de résidence²⁹².

L'exemple du Danemark et de la Norvège confirme le risque de dissimulation de revenus de source étrangère :

²⁸⁹ Australie, Belgique, Canada, Espagne, Etats-Unis, France, Royaume-Uni et Suède.

²⁹⁰ Suivant la dernière année pour laquelle des statistiques sont disponibles sur un pays donné, l'année au titre de laquelle des renseignements ont été fournis peut varier.

²⁹¹ Les 31 pays ci-après ont indiqué le nombre de documents envoyés : Allemagne, Argentine, Australie, Belgique, Canada, Chili, Chine, Corée, Danemark, Espagne, Estonie, Etats-Unis, Finlande, France, Hongrie, Inde, Irlande, Islande, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, Royaume-Uni, Russie, Slovaquie et Suède.

²⁹² Ce nombre est calculé en prenant en compte le nombre de contribuables qui, selon les chiffres publiés, ont opté pour la retenue à la source plutôt que pour la communication d'informations. Voir Accord sur la fiscalité de l'épargne/statistique du 01.01.2008 au 31.12.2010, Suisse (disponible à www.estv.admin.ch). Le raisonnement sous-jacent est qu'en pratique il n'existe aucune raison pour quiconque désire respecter la législation fiscale en vigueur dans son pays de résidence d'opter pour la retenue à la source.

- En 2009, la Norvège a reçu des informations de plusieurs pays avec lesquels elle avait conclu une convention d'échange de renseignements fiscaux. Au-dessus d'un certain seuil, les fichiers ont été comparés avec les déclarations de revenu déposées par les contribuables. Il ressort de l'enquête que, dans 38.7% des cas, des revenus imposables en Norvège n'avaient pas été déclarés.
- Dans le cadre d'un projet spécial, le Danemark a exploité des renseignements reçus automatiquement pour mener à bien 1000 contrôles, ce qui a procuré des recettes fiscales supplémentaires. En outre, 1100 lettres contenant les informations reçues par l'Administration fiscale danoise ont été expédiées à d'autres contribuables. En conséquence, 440 personnes ont déclaré des revenus de source étrangère qu'elles avaient « oubliés » au cours d'exercices antérieurs, indiquant un pourcentage d'infractions de 40%

En définitive, le but des administrations fiscales est d'amener les contribuables à déclarer spontanément leurs revenus de source étrangère à l'avenir. Un moyen d'y parvenir est de les informer de la quantité d'informations faisant l'objet d'un échange de renseignements automatique car l'expérience enseigne que la discipline fiscale augmente à mesure qu'une plus grande quantité d'informations est transmise.

a- Les efforts déployés par l'OCDE pour améliorer l'efficacité de l'échange automatique de renseignements

L'OCDE joue donc un important rôle dans la promotion de la transparence en matière fiscale. Lors du sommet de Longh-Erne du 18 Juin 2013, a été remis aux dirigeants des pays du G8 un rapport intitulé « un tournant pour la transparence fiscale » dans lequel sont proposés quatre étapes pour instaurer « un système multilatéral sécurisé et efficace en termes de coûts d'échange automatique de renseignements fiscaux »²⁹³

D'ailleurs depuis 1981, et dans un souci d'améliorer les échanges automatiques de renseignements fiscaux, L'OCDE ne cesse de diffuser des recommandations formulées par son Comité des affaires fiscales, Ces recommandations répondent aux besoins des Etats et suivent les évolutions techniques.

La première recommandation concernait « un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales »²⁹⁴.

Au regard des évolutions techniques, les administrations fiscales ont amélioré leurs moyens et par voie de conséquence l'OCDE a mis au point le format magnétique normalisé (FMN) pour les échanges automatiques de renseignements. Ce format a été approuvé par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992²⁹⁵ qui a permis d'améliorer la qualité de l'échange, de

²⁹³ I bid.P.48

²⁹⁴ C(81) 39/FINAL

²⁹⁵ C(92) 50/FINAL

réduire les risques d'erreurs pour les contribuables et aussi de diminuer les délais ²⁹⁶ car l'échange se réalisait désormais par la bande magnétique des renseignements sur les contribuables.

L'utilisation d'un format magnétique normalisé présente un avantage aussi pour les contribuables, puisque l'administration fiscale qui reçoit les renseignements intègre la bande ou la disquette dans son système informatique sans avoir à opérer de conversion et par conséquent le risque d'erreur se trouve réduit, de même que les retards dans le traitement des informations reçues. Ce format magnétique ne pose pas de problèmes concernant les droits du contribuable ou la protection de la confidentialité des renseignements parce qu'il est suffisamment couvert par les instruments juridiques internationaux et nationaux²⁹⁷.

De l'expérience des différents pays, le FMN fut révisé en 1997 afin que les autorités compétentes puissent mieux rapprocher les renseignements reçus automatiquement des déclarations de leurs contribuables. Le Conseil de l'OCDE a adopté une recommandation ²⁹⁸ sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé, destinée aux échanges automatiques des renseignements. Ce format magnétique normalise intègre les informations suivantes :²⁹⁹

- bénéficiaire effectif de revenu, agent et payeur effectif du revenu, agent ou intermédiaire. Le même format est utilisé pour chaque série de champs, qui comportent des renseignements tels que numéro d'identification fiscale (NIF du pays de résidence et du pays de la source), nom, pseudonyme ou autre nom d'emprunt, date de naissance (s'il y a lieu) et adresse ;
- revenu (année d'imposition, date, type de paiement, devise, montant brut et montant net, impôt prélevé, remboursement ...etc.).

Il convient aussi, de signaler que l'OCDE a élaboré un format de transmission de « nouvelle génération » en remplacement du format magnétique normalisé pour l'échange automatique de renseignements³⁰⁰. Ce nouveau format est intitulé Format de transmission normalisé (FTN) et repose sur le langage XMI (extensible Mark up Language) qui est un langage technique pour la description de document contenant de l'information structurée³⁰¹.

L'efficacité de cette automatisation de l'échange de renseignements s'illustre à travers plusieurs exemples pratiques. A titre d'exemple, le programme de discipline fiscale 2003-2004 de l'administration fiscale australienne indique que 1.171 rapprochements de revenus de sources étrangère ont été effectués au cours de l'année 2003-2004, ayant permis de collecter plus de 3 millions de dollars australiens d'impôts dû³⁰².

²⁹⁶ Echange des renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris, 1994, P.15.

²⁹⁷ Ibid.P.43

²⁹⁸ C(97) 30/FINAL.

²⁹⁹ Module sur l'échange automatique de renseignements, OCDE, op.cit. PP.5-6.

³⁰⁰ Idem. P.7.

³⁰¹ Un Manuel d'utilisateur électronique pour servir de guide d'utilisation du Format, est disponible auprès du secrétariat de l'OCDE ou sur le site sécurisé de l'OCDE réservé aux autorités compétentes.

³⁰² Module sur l'échange automatique de renseignements, OCDE, op.cit.P.3

L'échange automatique sur support magnétique permet aussi, si nécessaire, de transmettre plus efficacement les renseignements échangés aux centres des impôts locaux ainsi que d'alimenter les bases de données dans le cadre d'une analyse des risques, entre autres³⁰³

Sur un autre plan, l'OCDE a élaboré également un Modèle de mémorandum d'accord sur l'échange automatique de renseignements.

Rappelons que le mémorandum d'accord vient généralement pour compléter une convention fiscale bilatérale. Cet instrument est un accord informel, conclu entre les administrations fiscales de chacun des Etats, qui est issu de la collaboration généralement fructueuse, qui s'est établie dans le passé entre elles. En générale, il reprend les pratiques administratives suivies par chacun des Etats³⁰⁴

Ceci dit, le Modèle de mémorandum de l'OCDE recommande l'utilisation du Format magnétique destiné aux échanges automatiques de renseignements ou de toute mise à jour ultérieure de celui-ci recommandée par le Conseil de l'OCDE. S'ils sont disponibles, les numéros d'identification fiscale (NIF) doivent être également communiqués³⁰⁵.

Cette recommandation a été adoptée par le Conseil de l'OCDE en vue de permettre une utilisation du NIF dans un contexte international, en considérant que les NIF facilitent le traitement et le rapprochement des renseignements obtenus. Ils peuvent également constituer une référence utile lorsque des demandes supplémentaires de renseignements doivent être soumise à l'autre partie contractante³⁰⁶. Ainsi le Conseil de l'OCDE recommande aux pays membres d'encourager « les non-résidents bénéficiaire de revenus à communiquer leurs numéro d'identification fiscales du pays des résidence »³⁰⁷ Il recommande également que «les pays membres devraient envisager de rendre cette communication obligatoire »³⁰⁸

b- La Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

A côté des conventions internationales dites « classiques » signées entre deux Etats, il existe une Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, datant de 1988 et reposant sur une approche multilatérale : tous les Etats et territoires signataires de cette convention y sont donc tenus par les mêmes engagements.

Amendée en 2010 pour tenir compte des évolutions législatives récentes, cette convention apparaît aux yeux de l'OCDE comme l'instrument privilégié de l'échange des renseignements entre Etats. Par le biais de cette convention, l'échange d'information peut être spontané (article 7) ou automatique s'il existe un accord préalable entre les autorités compétentes (article 6).

³⁰³ Idem. P.3.

³⁰⁴ J-BUISSON, l'échange de renseignement entre administrations fiscales en Europe , op.cit.P.34

³⁰⁵ Article 4 du Modèle de Mémorandum de l'OCDE, C (2001), 21/FINAL

³⁰⁶ C(97) 29/FINAL, du 13 Mars 1997

³⁰⁷ Module sur l'échange automatique de renseignements, OCDE, op.cit.P.5

³⁰⁸ Idem P.5.

Signé par plus de 64 Etats ou territoires au 23 décembre 2013³⁰⁹, cette convention pourrait donc servir de cadre légal à un échange automatique de renseignements, sa portée très large tant au regard des impôts que des revenus qui y sont visés³¹⁰ plaidant pour son utilisation accrue.

Ainsi, cette Convention permettrait aux Etats qui le souhaitent d'adopter très rapidement une procédure d'échange automatique de renseignements, simplement en signant le Modèle d'accord tel proposé par l'OCDE³¹¹.

c- La réglementation européenne

Deux instruments sont aujourd'hui disponibles au sein de l'UE ayant trait à l'échange d'information en matière fiscale.

Le premier est la Directive du 15 février 2011, citée supra, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, dont le considérant préliminaire mérite d'être rappelé tant il témoigne de la préoccupation des Gouvernements nationaux en la matière : « à l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les Etats membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les Etats membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir. Cette difficulté croissante à des répercussions sur le fonctionnement des systèmes fiscaux et entraîne un phénomène de double imposition, lequel incite à la fraude et à l'évasion fiscales, tandis que les contrôles restent du ressort des autorités nationales. Le bon fonctionnement du Marché intérieur s'en trouve menacé ». Ce texte prévoit la mise en place à compter du 1^{er} janvier 2015 d'un échange automatique et obligatoire d'informations relatives à certaines catégories de revenus et du capital, à savoir les revenus professionnels, les jetons de présence, les produits d'assurance-vie, les pensions de retraite ainsi que les revenus de biens immobiliers.³¹²

La seconde est la Directive « Epargne » du 3 juin 2003, relative au paiement d'intérêts, précitée, qui prévoit généralement un échange automatique des informations obtenues par les Etats membres.

Dans les deux cas, on relèvera que ces deux obligations reposent, en pratique, sur les établissements payeurs des revenus et s'effectue via l'imprimé fiscal unique (IFU) que les entreprises et les établissements financiers sont tenus de souscrire annuellement³¹³

³⁰⁹ S.GINESTY, l'échange automatique de renseignements : les nouvelles règles du jeu, édition Lexbase hebdo, 20 Mai 2014, n°563, P.3

³¹⁰ On n'ôtera, par exemple, que cette Convention intègre les Cotisations de sécurité sociale (article 2). et vise les associations ou autre entités telles que prévus dans le droit interne de chaque Etat

³¹¹ S.GINESTY, op.cit.P.3

³¹² Idem.P.3

³¹³ Idem.P.3

La Directive « coopération administrative » précitée, met en place un ambitieux échange automatique d'informations, c'est-à-dire un mécanisme d'échange obligatoire régulier et sans demande préalable, considéré le plus efficace de lutte contre la fraude fiscale. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2015, les Etats membres devant se transmettre, dans les six mois de la clôture de l'année fiscale, les informations dont ils disposent pour cinq catégories de revenus à savoir les salaires, pensions, tantôt les revenus de biens immobiliers et les produits de l'épargne non couverts par la Directive de la fiscalité de l'épargne.

Cet échange d'informations sous condition de disponibilité pourrait être revisité : sur la base du rapport de la Commission attendu pour le 1^{er} juillet 2017 et éventuellement d'une proposition législative, le Conseil s'engage à examiner la possibilité de supprimer la condition de disponibilité de l'information (au moins pour 3 catégories de revenus) et/ou à étendre la liste des revenus couverts aux dividendes, aux redevances et aux plus-values³¹⁴

Il en déduit que l'UE reste l'exemple le plus abouti du multilatéralisme et de son efficacité. Certes, « les Directives communautaires ne sont pas des traités, mais compte tenu de l'unanimité requise des Etats membres en matière fiscale, les Directives qui traitent de questions fiscales leur ressemblent fortement. L'efficacité des Directives, en ce qui concerne l'échange de renseignements, est particulièrement importants »³¹⁵.

d- L'accord FATCA

Nul doute que la nouvelle réglementation adoptée par les Etats-Unis en matière d'obligations déclaratives a constitué la genèse du mouvement global d'échange de renseignements.

Il ne s'agit pas à proprement parler « d'une possible base légale d'un échange automatique de renseignements tel que prévu par la nouvelle norme OCDE, mais d'un dispositif particulier et autonome d'échange d'information entre les Etats-Unis et des Etats /entreprises tierces »³¹⁶

L'idée du Gouvernement américain était relativement simple : ses concitoyens étant astreints à une obligation fiscale illimitée, et ce quel que soit le lieu effectif de leurs résidences, il suffisait d'obtenir les informations les concernant auprès des établissements bancaires étrangères. A défaut d'une transmission annuelle des informations, une retenue à la source serait appliquée aux revenus de source américaine perçus par des établissements bancaires³¹⁷

Toutefois, la mise en œuvre de ce mécanisme contraignant, nécessitait la signature d'accord spécifique avec les Etats étrangers pour convenir de la procédure à adopter.

³¹⁴ H.HAMADI, le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union Européenne, Cahiers de droit de l'Entreprise, n°2, Mars –Avril 2011, P.57

³¹⁵ J-BUISSON, op.cit.P.36

³¹⁶ S.GINESTY.op.cit.P.3

³¹⁷ Le Montant de cette retenue à la source est fixé à 30% des revenus de source américaine (intéêts, dividendes, plus-values. Voir .S.GINESTY. précité P.6

S'agissant de la France, elle avait manifesté sa volonté d'être intégrée dans ce processus en signant un accord en date du 14 Novembre 2013 qui prévoit un échange automatisé et réciproque des informations relatives aux comptes enregistrés dans l'un des deux Etats.³¹⁸

L'objectif du dispositif FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), qui vise à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, est de faire de l'échange automatique d'information le nouveau standard mondial pour lutter contre la fraude fiscale internationale. Il décrit les informations qui doivent être obtenues et échangées, d'une part, par la France, d'autre part, par les Etats-Unis, ainsi que le calendrier et les modalités pratiques de cet échange d'informations. Comme le déclare, Pierre MOSCOVICI, le Ministre de l'Economie et des Finances Français, « l'accord que nous signons aujourd'hui fixe un cadre pour la mise en œuvre de cet échange automatique entre la France et les Etats-Unis et précise, à cette fin, l'ensemble des définitions et procédures en vue de mettre en œuvre le dispositif de manière homogène ».³¹⁹

La législation américaine FATCA votée le 18 Mars 2010 qui est entrée en vigueur le 1^{er} Janvier 2014 renforce le régime existant dit Qualified Intermediary mis en place en 2001³²⁰. Son objectif est de permettre à l'Etat américain d'imposer l'ensemble de revenus mondiaux des contribuables américains via les renseignements fournis par les institutions financières étrangères tenant leurs comptes.

Sont visés les versements de source américaines afférents à des intérêts, dividendes, salaires, primes et plus généralement tout revenu présentant un « caractère fixe, déterminable, à échéance annuelle ou périodique. Cette obligation de reporting s'applique pour les comptes excédant 50.000 dollars et ceux enregistrant un mouvement sur le territoire américain. Le texte vise les établissements bancaires mais également les sociétés de gestion et les OPCVM³²¹

Le Gouvernement américain a publié en 2012, deux Modèles d'accord bilatéral qui permettent de mettre en œuvre cette nouvelle législation suivant le premier Modèle, les institutions financières remettent l'ensemble de renseignements aux autorités administratives de leurs Etats d'implantation qui les transmet ensuite à l'IRS (Internal Revenue Service)³²². Dans ce Modèle, la collaboration s'appuie sur les conventions fiscales bilatérales existantes permettant ainsi un échange automatique réciproque avec les Etats-Unis³²³.

³¹⁸ Ibid. P.3

³¹⁹ F.PERROTIN, Coopération internationale contre la fraude fiscale : les avancées, P.A, 22 Novembre 2013, n°234, P.4

³²⁰ Ibid .P.5

³²¹ Idem.P.4.

³²² P-S.THIL, échange automatique d'information, la tentation d'une nouvelle norme internationale entre efficacité et morale, rev .Option-Finances, n°1229, lundi 8 juillet 2013, P.20

³²³ Idem.P.20

Le deuxième Modèle, adopté par exemple par la Suisse, prévoit que les institutions financières d'un pays signataire de l'accord s'enregistrent auprès de l'IRS pour lui communiquer directement les renseignements concernés³²⁴.

Le Modèle 2, n'exige pas que les informations FATCA soient indirectement transmises à l'IRS par l'intermédiaire des autorités fiscales locales. Au contraire, il permet aux FFI locales de fournir les informations directement à l'IRS en conformité avec les règlements FATCA, complétés par un échange d'informations entre les deux gouvernements concernant les titulaires de compte «récalcitrants» qui ne coopèrent pas avec les exigences de FATCA. La Suisse a signé un IGA modèle 2 et le Japon a indiqué qu'il le ferait³²⁵.

L'IGA modèle 2 est semblable à l'IGA modèle 1 sauf en ce qu'il fournit une autorisation légale aux FFI du pays du modèle 2 de conclure des accords FFI avec l'IRS et de communiquer les informations concernant les titulaires de compte américain directement à l'IRS conformément au droit local. Comme les IGA du modèle 1, l'IGA du modèle 2 contient une annexe I et une annexe II³²⁶.

L'IGA entre les Etats-Unis et la Suisse contient certaines dispositions intéressantes. Comme attendu, l'IGA contient une clause d'« habilitation » aux termes de laquelle les FFI suisses sont autorisés à conclure un accord FFI avec l'IRS et qui prévoit expressément qu'une FFI suisse concluant un accord FFI n'encourt pas de pénalité conformément à l'article 271 du code pénal suisse³²⁷.

L'aspect peut-être le plus intéressant de l'IGA réside dans l'article 5 qui règle l'échange d'informations. Les demandes du numéro d'identification fiscale du contribuable et d'autres informations sur les actionnaires seront formulées conformément à l'article 26 du traité sur les impôts sur le revenu de 1996 entre les Etats-Unis et la Suisse, amendé par le protocole de septembre 2009. En attendant que le protocole soit en vigueur, de telles demandes ne peuvent être faites. De plus, les demandes d'informations peuvent seulement être faites pour la période commençant à la date d'entrée en vigueur de l'IGA. Comme un sénateur américain a introduit une demande de délai (hold) sur le protocole, le délai est bien entendu un obstacle à la mise en vigueur complète de l'IGA, du moins en ce qui concerne les titulaires de comptes récalcitrants³²⁸.

Cependant, dans la pratique, ces obligations imposées par FATCA peuvent être contraires aux législations nationales dans lesquelles sont installés les établissements concernés, notamment en matière de protection des données personnelles. Afin de pallier à cette difficulté les Etats-Unis s'emploient à signer avec différentes Etats des accords

³²⁴ Idem.P.21.

³²⁵ C.P. TELLO, J.MALHERBE, Le Foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales, Revue de droit fiscal N° 3 Année. p.23.

³²⁶ Idem, p.23.

³²⁷ Idem, p.23.

³²⁸ Idem, p.23.

spécifiques destinés à permettre aux établissements de transmettre ces informations au niveau national. Une fois recueillies par les autorités nationales, ces informations sont transmises aux autorités américaines dans le cadre de l'échange automatique d'informations³²⁹.

L'accord qui vient d'être conclu avec la France n'est pas isolé, puisque d'autres Etats comme le Danemark, l'Espagne, l'Irlande, La Grande Bretagne, le Mexique, La Norvège ou la Suisse ont signé l'accord proposé par les Etats-Unis³³⁰.

De son côté la France continue à œuvrer pour qu'un projet multilatéral et réciproque d'échange automatique d'informations, sur un champ de revenus et d'actifs financiers aussi large que FATCA, voie le jour au niveau européen et au niveau mondial. Comme le fait remarquer Pierre Moscovici, Ministre de l'Economie et des Finances français, l'accord qui vient d'être signé avec les Etats-Unis constitué d'ailleurs « le socle de développement de l'échange automatique d'informations » conformément à la feuille de route établie lors du G20 de saint Petersburg en septembre 2013.

Rappelons que les membres du G20 ont, à cette occasion, fixé dans un communiqué conjoint un calendrier pour l'échange automatique d'information, qui devrait débiter fin 2015.³³¹ Afin de lutter contre la fraude fiscale, les membres de G20 comptaient soutenir « pleinement la proposition de l'OCDE de mettre en place un Modèle réellement international pour des échanges bilatéraux et multilatéraux automatiques d'informations »³³²

Pour Pierre Moscovici, à l'initiative de la France, le G20 reconnaît « l'échange automatique d'information comme un standard international : une avancée décisive »³³³

Ainsi, la législation FATCA inspire certains Etats membres de l'UE qui ont exprimé leur souhait d'instituer un véritable FATCA européen. C'est le cas de la France qui avec ses homologues britannique, allemand, espagnol et italien, a fait part au commissaire européen en charge de la fiscalité, le 28 mars 2013 du souhait commun d'instaurer un projet multilatéral d'échange de renseignements à l'image de FATCA américain. En réponse à la demande de ces pays la Commission européenne a annoncé sa volonté d'élargir le champ d'application de la Directive n°2011/16/ UE du 15 Février 2011, citée supra, à d'autres types de revenus. La publication de la proposition de modification de la Directive de 2011 est intervenue le 16 Juin 2014.

La modification de la Directive étendait ainsi, à partir du 1^{er} janvier 2015, l'échange automatique d'informations aux dividendes et plus-values par les canaux informatiques existants, et ce dans l'ensemble de l'UE.³³⁴

³²⁹ F.PERROTIN, op.cit.P.5

³³⁰ Ibid.P.5

³³¹ Ibid.P.5

³³² Ibid.P.5

³³³ Ibid.P.5

³³⁴ P.S.THIL et J.BENAMRAN ,la coopération fiscale internationale : L'échange automatique d'informations, article précité P.50

Après avoir construit ensemble un Modèle d'accord bilatéral pour mettre en œuvre la législation américaine, Ces Etats souhaitent donner à celui-ci une dimension multilatérale, en s'engageant à échanger entre eux les mêmes informations que celles qu'ils transmettront aux autorités fiscales américaines.

L'échange automatique deviendrait la règle afin de mettre un terme ou secret bancaire et à la dissimulation des avoirs³³⁵. La généralisation de ces échanges à l'ensemble des Etats de l'UE sera permise par l'application de la clause de la nation la plus favorisée (NPF) prévue à l'article 19 de la Directive de 2011 précitée qui prévoit que les Etats membres qui offrent à un pays tiers une coopération plus étendue doivent l'accorder à tout Etats membres souhaiteront y prendre part. On comprend vite que la nouvelle mouture de la Directive devrait avoir un large champ d'application.

Ce projet FACTA européen a pris un nouvel élan lorsqu'à la suite du Conseil des Ministres des Finances de Dublin, d'Avril 2013, quatre Etats : la Belgique, les Pays-Bas, la Pologne et la Roumanie, se sont ralliés à cette initiative. Le Luxembourg a pour sa part, annoncé sa participation à l'échange automatique d'informations sur l'épargne des non-résidents à partir de 2015³³⁶. L'ambition européenne ne s'arrête pas là, l'échange automatique d'information est déclarée nouvelle norme internationale³³⁷.

De ce qui précède, il est évident de déduire que ce soit au niveau international ou au niveau communautaire, l'échange automatique d'informations tend donc à devenir le nouveau standard de lutte contre la fraude.

Il n'en demeure pas moins souhaitable que « la nouvelle norme OCDE et le système FATCA se rejoignent, les deux dispositifs ayant un but identique. Cela pourrait éviter d'inutiles complexités administratives et réglementaires, mais aussi accroître considérablement la mise en œuvre d'un échange standardisé des informations »³³⁸

2- La nouvelle norme OCDE : L'échange automatique de renseignements

Au vu de ces avancées, mais aussi des limites et du manque d'uniformité inhérentes aux dispositifs existants, l'OCDE et le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ont souhaité proposer tout à leurs membres l'adoption d'une nouvelle norme à vocation universelle : l'échange automatique des renseignements en matière fiscale³³⁹

³³⁵ F.PERROTIN, op.cit.P.5

³³⁶ Ibid.P.6

³³⁷ Conclusion du Conseil Européen, 22 mai 2013, CO EUR 7, Conclu .S.V.P.S.THILL, précité.P.20

³³⁸ S.GINESTY.op.cit.P.4

Demande manuscrite

³³⁹ Le Forum mondial est une ancienne création de l'OCDE qui a été restructuré en septembre 2009, en réponse à l'appel du G20 pour renforcer la mise en place de normes d'échange de renseignements, Il compte aujourd'hui 121 membres et demeure le premier organisme international ayant pour but d'assurer l'application des normes convenues au niveau international de transparence et d'échange de renseignements dans le domaine fiscal.

L'objectif principal est de transmettre de manière systématique et régulière le plus grand nombre d'informations possibles sur les nouvelles créations de contribuable qui seront communiqués au pays de la résidence par le pays de la source et concernent diverses catégories de revenus (par exemple, les dividendes, intérêts, redevances, salaires, pensions, etc.....). En principe les renseignements sur lesquels portent sont systématiquement recueillis dans le pays de la source généralement par le biais des déclarations de paiements effectués par le payeur (l'institution financière)³⁴⁰

L'avantage majeur d'un tel dispositif est qu'il peut aussi constituer un secteur de transmission d'autres renseignements utiles : changement de résidence, achat et vente de biens immobiliers, remboursement de TVA, etc.... l'objectif demeure que les autorités fiscales du pays de résidence du contribuable soient à même de vérifier par le contrôle des documents fiscaux, que ce dernier a bien déclarés ses revenus de source étrangère³⁴¹

Dans cette optique, l'OCDE a par ailleurs, soumis aux Ministres du G20 le 2 juillet 2013 une proposition destinée à renforcer la coopération fiscale internationale par l'échange automatique d'informations. Cette proposition à trois volets prévoit la définition des informations financières devant faire l'objet d'un échange automatique (définition large) la mise au point d'une plateforme opérationnelle et la mise en place d'une plateforme juridique multilatérale de l'accord type permettant aux pays signataires de la convention relative à l'assistance administrative mutuelle d'opter pour l'échange automatique d'information d'informations³⁴². C'est enfin dans le cadre du Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales qui s'est tenu le 21 et 22 novembre 2013 à Djakarta, que les membres du G20 ont décidé la mise en place d'un groupe de travail sur l'échange d'informations chargé de préparer le développement de l'échange automatique.

Les membres du Forum Mondial de Djakarta ont publié à la suite de la révision de leur législation et de la mise en œuvre de cette dernière, le nom des Etats dont la législation n'est pas conforme aux normes relatives à l'échange de renseignements établies par le Forum (Chypre, Luxembourg, Seychelles et les Iles vierges britanniques). Les fins réalisées avec ces pays pourraient être menacées par l'application d'une fiscalité aggravée³⁴³

Si la coopération internationale en matière de transparence fiscale est mené à terme, « les conséquences seront Lourdes pour les contribuables qui jusqu'alors, réussissaient à échapper à l'impôt sur leurs revenus provenant d'avoir détenus à l'étranger via une structure intermédiaire localisé dans un Etat ne pratiquant pas l'échange d'informations »³⁴⁴ comme le soulignent P-S.THILL et J.BENAMRAN précités.

Ce nouveau standard d'échange automatique d'information a été présenté au G20 de SIDNEY tenue en février 2014, comme une nouvelle norme mondiale unique relative à

³⁴⁰ S.GINESTY. Article précité P.2.

³⁴¹ Ibid. P.2

³⁴² P-S. THILL et J.BENAMRAN, article précité P.50

³⁴³ Ibid.P.50

³⁴⁴ P.S. THILL et J.BENAMRAN, article précité P.51

l'échange automatique de renseignements entre administrations fiscales. Une quarantaine d'Etats engagées dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans la France, se sont déjà engagées à l'adopter³⁴⁵. Ce nouveau standard devra être transposé dans les droits interne pour adapter les procédures fiscales existantes avant fin 2015 pour entrer en vigueur en 2016.³⁴⁶

La nouvelle norme mondiale n'a pas pour effet ni pour objet de restreindre les autres types ou catégories d'échange automatique de renseignements. Elle définit une norme minimale pour les renseignements à échanger. Les juridictions peuvent choisir d'échanger des renseignements en allant au-delà de la norme minimale définie dans le présent document.

La norme commune de déclaration «NCD», qui vise à optimiser l'efficacité et à réduire les coûts pour les institutions financières, est largement inspirée de l'approche intergouvernementale suivie pour la mise en œuvre de la loi FATCA. Bien que cette approche diffère de la NCD sur certains aspects, les différences tiennent à la nature multilatérale du système NCD et à d'autres facteurs spécifiques aux Etats-Unis, en particulier le concept d'imposition fondée sur la citoyenneté et l'existence d'une retenue d'impôts à la source significative et libératoire au titre de la loi FATCA. Compte tenu de ces caractéristiques, du fait que l'approche intergouvernementale pour l'application de la loi FATCA est un système préexistant qui présente d'étroites similitudes avec la NCD, et des progrès escomptés vers une large adhésion à la NCD, la démarche des Etats-Unis qui consiste à ne pas requérir de regarder à travers les entités d'investissement implantées dans des juridictions non partenaires et compatible et en accord avec la NCD.

Echange automatique de renseignements,. Qu'est-ce que l'échange automatique de renseignements ?, Comment fonctionne-t-il ?, Quels sont ses avantages ?, Quels progrès reste-t-il à accomplir ?.

Les principaux facteurs qui conditionnent la réussite de l'échange automatique de renseignements financiers sont les suivants : (1) une norme commune pour la déclaration de renseignements. Une diligence raisonnable et un échange de renseignements, (2) une base juridique et opérationnelle pour l'échange de renseignement, et (3) des solutions techniques communes ou compatibles.

2.1- La norme commune de déclaration, diligence raisonnable et échange de renseignements.

Un Modèle efficace d'échange automatique de renseignements nécessite une norme commune définissant les renseignements devant être déclarés par les institutions financières et

³⁴⁵ A.PANDO, coopération fiscale internationale : tour d'horizon des évaluations à venir, PA, 02 Avril 2014, n°66, P.4

³⁴⁶ Ibid.P.4

à échanger avec les juridictions de résidence. De cette manière, il est assuré que les déclarations des institutions financières sont alignées avec les intérêts de la juridiction de résidence, et les renseignements échangés seront de meilleure qualité et plus prévisibles. La juridiction de résidence disposera alors de meilleures possibilités pour améliorer le respect des obligations fiscales et utiliser au mieux les informations fournies (par exemple, via le recoupement automatique avec les informations nationales résultant des obligations déclaratives nationales et l'analyse de données³⁴⁷).

2.2-La base juridique et opérationnelle de l'échange de renseignements

Il existe différentes bases juridiques à l'échange automatique de renseignements. Même si les conventions bilatérales telles que celles fondées sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE autorisent un tel échange, il peut être efficace de fonder les relations d'échange automatique sur un instrument multilatéral. La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la « Convention »), telle qu'amendée en 2011, est un tel instrument. Elle prévoit toutes les formes de coopération administratives, contient des règles strictes relatives à la confidentialité et au bon usage des informations, et permet l'échange automatique, l'un de ses principaux avantages est sa portée mondiale. Aux termes de la Convention, l'échange automatique nécessite la conclusion d'un accord spécifique entre les autorités compétentes des parties, qui peut être souscrit par deux parties ou plus, de sorte qu'un accord unique peut régir l'échange automatique entre deux parties ou plus (l'échange automatique proprement dit ayant toujours lieu sur une base bilatérale). Cet accord entre autorités compétentes active et « rend opérationnel » l'échange automatique entre les participants. Lorsque des juridictions ont recours à d'autres instruments d'échange de renseignements, comme des conventions bilatérales, un accord entre autorités compétentes peut jouer le même rôle.

Les conventions et instruments d'échange de renseignements contiennent tous des dispositions strictes qui imposent la confidentialité des informations échangées et restreignent le nombre de personnes à qui ces informations peuvent être divulguées et l'usage qui peut en être fait. L'OCDE a publié un Guide sur la confidentialité, qui définit les meilleures pratiques en la matière et donne des orientations concrètes sur les moyens d'assurer un niveau de protection adéquat. Avant de conclure un accord prévoyant l'échange automatique de renseignements avec une autre juridiction, la juridiction destinataire doit impérativement disposer du cadre juridique et des capacités et procédures administratives nécessaires pour

³⁴⁷ Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, Seconde édition, publiée le 27 Mars 2017.

garantir la confidentialité des informations reçues et s'assurer qu'elles seront utilisées uniquement aux fins prévues dans l'instrument³⁴⁸.

En fin, la mise en œuvre de la norme supposera de la transcrire dans le droit interne. La conclusion d'un accord entre autorités compétentes basé sur le modèle permettra alors la mise en place de l'échange d'informations fondé sur des instruments juridiques existants, comme la Convention ou des conventions bilatérales relatives à l'impôt sur le revenu. L'échange de renseignements peut aussi se fonder sur un accord/arrangement multilatéral entre autorités compétentes, ou des juridictions peuvent conclure un accord intergouvernemental multilatéral ou plusieurs accords intergouvernementaux qui seraient des traités internationaux à part entières couvrant à la fois les obligations déclaratives et les procédures de diligence, conjugués à un accord entre autorités compétentes de portée plus limitée. Une législation européenne qui couvrirait les éléments de la NCD pourrait également constituer la base juridique³⁴⁹.

2.3- Les solutions techniques communes ou compatibles

Des solutions techniques communes ou compatibles pour la communication et l'échange d'informations constituent un aspect essentiel de tout système normalisé d'échange automatique, surtout s'il est destiné à être utilisé par de nombreuses juridictions et institutions financières. La normalisation réduit les coûts pour l'ensemble des parties concernées.

Le format technique de déclaration doit être normalisé afin de pouvoir collecter, échanger et traiter les informations rapidement, efficacement et au moindre coût, et des méthodes sécurisées et compatibles de transmission et de cryptage de données doivent être disponibles.

a- Les types d'informations échangés par la voie automatique

³⁴⁸ Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financières en matière fiscale, Seconde édition, publié le 27 Mars 2017.

³⁴⁹ Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financières en matière fiscale, Seconde édition, publié le 27 Mars 2017

Le Modèle de Mémoire de l'OCDE recommande aux pays membres d'échanger de façon automatique les renseignements suivants³⁵⁰ :

- Les revenus immobiliers ;
- Les dividendes ;
- Les intérêts ;
- Les redevances ;
- Les gains en capital ;
- Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires au titre d'un emploi ;
- Les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations similaires ;
- Les revenus des artistes et sportifs : pensions et autres rémunérations de même type ;
- Les pensions et autres rémunérations similaires ;
- Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires pour les services rendus ;
- Les autres revenus tels que sommes gagnées occasionnellement ;
- Tous autres éléments y compris les éléments relatifs aux impôts indirects tels que la TVA, les taxes sur les ventes, les droits d'accises et les paiements de sécurité sociale ;
- Les commissions et autres paiements similaires.

Plusieurs catégories de revenus comportant le caractère de source régulière peuvent faire l'objet d'un échange automatique entre les partenaires afin de constituer correctement l'assiette de l'impôt. Par contre la portée des renseignements échangés d'office peut s'étendre aux opérations visées directement par la Convention (demande de remboursement ou d'exonération d'impôt) ou aux renseignements de caractère général (par exemple sur les législations fiscales ou la pratique administrative).

D'ailleurs, les pays peuvent ajouter d'autres types d'informations à la liste des renseignements à échanger.

Grace à cet échange les administrations fiscales du pays de la résidence peuvent contrôler les documents fiscaux des contribuables qui ont des revenus de source étrangère. Par exemple la Belgique envoie des informations automatiquement pour les revenus mobiliers afin de permettre la réduction ou l'exemption du précompte mobilier belge aux profits des résidents de l'Etat contractant. Les renseignements concernant les travailleurs frontaliers font également l'objet d'échange automatique, la Belgique reçoit également le même genre

³⁵⁰ Article 2 du Modèle de Mémoire d'accord sur l'échange automatique de renseignements élaboré par l'OCDE (2001) 21FINAL.

d'informations provenant de ses partenaires. Si les redevances sont soumises à une retenue à la source dans l'autre Etat, ils seront communiqués également de façon automatique³⁵¹

Les renseignements reçus automatiquement peuvent être utilisés également pour évaluer les risques en vue de détecter les dossiers fiscaux nécessitant une vérification fiscale plus approfondie. Cela pourrait être bénéfique pour le contribuable car ces échanges diminuent les coûts liés au respect des obligations fiscales³⁵²

Après avoir identifié la base légale de cette nouvelle norme ainsi que la nature des informations à échanger par voie automatique, il reste à déterminer les contours de ce processus d'échanges automatisés des renseignements.

b- Le recueil des informations

Le recueil des informations est la première étape du processus, aussi indispensable que délicate.

Il convient tout d'abord d'identifier les personnes ou organismes chargés de collecter les informations. D'après l'OCDE, il s'agira uniquement des institutions financières, lesquelles comprennent les établissements bancaires, les entreprises d'investissements et de gestion, ainsi que les entreprises de gestion d'assurance. Compte tenu de la définition particulièrement large qui semble avoir été retenue, sera donc concerné tout organisme financier dont l'activité principale consiste à gérer des fonds pour le compte d'autrui. On remarque ainsi que la norme OCDE ne recouvre pas les données transmises directement par les contribuables à leurs administrations fiscales³⁵³

Ensuite, s'agissant des informations qui doivent être collectées aux fins d'échange automatique, seront concernés :

- L'identité du contribuable, c'est-à-dire son nom et prénom, adresse, numéro fiscal et date de naissance et ce y compris lorsque les comptes sont détenus par l'intermédiaire d'activités fiscalement transparentes (trust, fiducie, part-ship...);
- Le numéro de compte ;
- Le nom et le numéro d'identification de l'institution financière ;
- Le solde du compte au 31 décembre de chaque année ;
- Le montant des dividendes, intérêts ou autres revenus générés par les sommes placés sur ce compte au cours de l'année civile ;

³⁵¹ A.BAILLEUX, article précité P.209

³⁵² G.L. PEREZ-NAVARO article précité

³⁵³ S.GINESTY, article précité P.4

- Les sommes reçues au titre de la vente de biens immobiliers (lorsque l'institution financière est une institution en qualité d'agent ou d'intermédiaire)³⁵⁴

A ce titre, il est fait remarquer que les informations recueillies concernent les personnes physiques ou par le biais d'une entité (trust, fiducie).

Il s'agit sans nul doute d'une évolution majeure dans l'identification des bénéficiaires réels, tant il apparaît que plusieurs types de montage (et notamment les trusts) sont utilisés pour échapper à l'impôt³⁵⁵

La nouvelle norme OCDE sur l'échange automatique d'informations nécessitera en pratique que les institutions financières recherchent lors de l'ouverture d'un compte, le bénéficiaire effectif de ces entités pour les besoins de l'échange. Pour ce faire l'OCDE a établi une procédure très précise « dite diligence » que les institutions financières seront tenues d'observer à l'égard de leurs clients. L'un des objectifs de cette procédure sera déterminé avec la plus grande certitude possible, la résidence fiscale de la personne d'entrée du compte³⁵⁶.

c- La transmission des informations auprès des autorités fiscales

Une fois, les informations nécessaires récupérées par les institutions financières, elles seront par la suite transmises à l'administration fiscale dont elles dépendent. Concrètement le mécanisme fonctionne de la façon suivante: soit une succursale située dans un Etat **A** d'une banque située dans un Etat **B** ne sera tenue d'adresser les informations qu'auprès de l'Etat **A** relatives aux comptes ouverts auprès de cette succursale dans ce même Etat **A**, Autrement dit l'OCDE a retenu une approche territoriale, de sorte que les banques françaises par exemple, ne seront pas tenues d'indiquer à l'administration fiscale française les informations détenues par leurs succursales à l'étranger. Toutefois quand on sait combien la résidence fiscale d'une personne peut être une question délicate, il est probable que des erreurs soient commises par les administrations fiscales/institutions financières à ce sujet.³⁵⁷

S'agissant de la transmission proprement dite celle-ci est laissée à la libre disposition des Etats. Dans le cas de la France, cette transmission s'opérera par le biais de l'imprimé fiscal unique. Les institutions financières sont déjà tenues d'adresser ce formulaire annuellement à l'administration fiscale et ce dernier comportera à compter de l'année 2014, toutes les informations requises pour l'application des conventions conclues par la France organisant un échange automatique d'informations à des fins fiscales³⁵⁸

³⁵⁴ Ibid.P.4

³⁵⁵ Ibid.P.4

³⁵⁶ Ibid.P.4

³⁵⁷ Ibid.P.4

³⁵⁸ S.GINESTY, article précité, faisant référence à l'article 1649, AC issu de la loi 2013-672 du 26 juillet 2013

d -Le regroupement des informations par l'administration fiscale

Les informations ainsi recueillies par l'administration fiscale celle-ci devra les regrouper par pays de résidence. Par exemple, un compte bancaire ouvert par un résident allemand auprès d'une institution financière en France sera regroupé dans le fichier «Allemagne» par l'administration fiscale française, afin de ne transmettre à l'administration fiscale allemande que les informations dont elle doit avoir connaissance.³⁵⁹

e-Les renseignements sont reçus et décryptés par l'administration fiscale du pays de résidence

Cette étape pourra soulever des questions sur la confidentialité des informations, ainsi que leur fiabilité. En effet, plusieurs événements récents (affaire «clear stream» «liste HJBC»...) ont montré que la falsification des informations n'était pas seulement un risque théorique.

L'auteur S.GINESTY souhaiterait à ce propos que «les Etats s'entendent sur la mise en place d'une solution informatique fiable pour la transmission des données et ne se satisferont pas de la note explicative de l'OCDE sur ce sujet de 2012, qui précise que «les renseignements peuvent être transmis par voie électronique ou sur CD-ROM. Si les CD-ROM sont expédiés par la poste, l'envoi doit être effectué en recommandé, de telle sorte que la référence du colis soit consignée dans un système international pour assurer son suivi...»³⁶⁰

f- Le pays de résidence élabore un processus de recoupement automatique ou manuel des informations pertinentes

Cette avant dernière phase constitue bien évidemment la phase critique de l'échange, le pays de résidence pouvant sur la base des informations ainsi reçues, confirmer ou bien constater que le contribuable a effectivement reportés revenus perçus dans sa déclaration de revenus.

Toutefois, il convient de relever comme le souligne S.GINESTY que «le recoupement automatique bien que souhaité par les Etats et l'OCDE, nécessitera une adaptation technique importante des systèmes informatiques des administrations fiscales locales. A défaut d'un numéro fiscal unique dans le monde, l'adresse et la date de naissance du contribuable seront à cet effet très importants pour effectuer un recoupement automatisé»³⁶¹

³⁵⁹ P.S. THILL, article précité P.21

³⁶⁰ Article précité P.5

³⁶¹ Article op.cit, P.5

g-Le pays de résidence analyse les résultats en vue de prendre des mesures de discipline fiscale appropriée

S'il sera constaté qu'un contribuable a perçu des revenus dans un Etat sans en faire mention à son Etat de résidence, les règles locales fiscales auront alors vocation à s'appliquer³⁶²

S'agissant du cas de la France, et en cas d'omission par une personne physique, par exemple, ils seraient alors applicables selon les dispositions de l'article 1649 A du CGI :

- La pénalité pour non déclaration de compte bancaire à l'étranger ;
- Le rappel d'impôt sur le revenu afférent aux revenus non déclarés ;
- Le rappel d'impôt de solidarité sur la fortune, le cas échéant ;
- Les contributions sociales, le cas échéant.

Le tableau brossé fait apparaître une volonté de transparence fiscale. Cependant, le projet d'échange automatique d'information suscite des questions délicates qui devront être résolues avant toute mise en œuvre.

- Le coût et la longueur de la mise en œuvre ;
- L'assurance de la confidentialité des informations échangées et le respect de la vie privée ;
- L'assurance du bon usage des renseignements ;
- Le respect des droits constitutionnels et respectifs des Etats.³⁶³

Ceci est d'autant plus important que l'échange sur demande se révèle efficace et n'est pas encore abouti dans sa mise en œuvre. L'exercice est donc compliqué.

Sur un autre plan et dans une approche purement budgétaire pas plus efficace d'un point de vue économique pour les gouvernements à la recherche de « recettes fiscales » de se tourner vers le dispositif de la retenue à la source appliqué par l'Etat, source des revenus tel que prévu dans le cadre de la Directive « Epargne ». Adopter une telle mesure semblait « pragmatique et efficace », comme le font remarquer P-S .THILL et J.BENAMRAN³⁶⁴

Aussi, il a été donné de constater que « les Directives et les déclarations en matière de transparence fiscale qui peuvent faire double emploi, alourdissent les formalités et les charges financières alors que la simplification devrait être la priorité ».³⁶⁵ Et étant donné que

³⁶² Ibid.P.5

³⁶³ P-S.THILL et J.BENAMRAN, article précité P.51.

³⁶⁴ Article précité P.51

³⁶⁵ Ibid. P.51

plusieurs organisations s'occupe des mêmes questions ce qui se solde par une superposition de textes et de déclarations n'entraîne pas un risque d'incohérence et d'interprétations différentes sans compter le coût à la charge des Etats et donc des contribuables »³⁶⁶

Il est aussi observé que les contribuables éprouvent beaucoup de difficultés devant cette multitude de textes ou de projets de textes. La conviction selon laquelle l'échange d'information est un objectif prioritaire semble installée dans les organes de Direction des Organisations internationales, de l'UE et au sein des Gouvernements nationaux. Le côté complexe et que l'échange sur demande n'est pas encore abouti suffisamment qu'il faut déjà passer à l'échange automatique d'information. La logique peut échapper d'autant plus que les Etats sont rassemblés à l'élargissement dans les accords bilatéraux »³⁶⁷

Au regard de ces difficultés rencontrées tant au niveau européen que mondial, il est difficile d'anticiper un calendrier nécessaire à la mise en place d'un dispositif en la matière plus juste et plus approprié.

Cependant, les promoteurs d'un échange automatique ne pourront faire l'économie, avant toute mise en œuvre d'une résolution des questions non examinées à ce jour, telles que le bilan de l'échange sur demande, la détermination du coût que l'échange automatique d'information va entraîner pour les Etats et les contribuables et donc l'efficacité et l'assurance de la confidentialité des informations à laquelle toute personne physique ou morale a droit, des lors qu'elle remplit ses obligations »³⁶⁸.

C- L'échange spontané

Dans l'échange spontané chaque pays transmet spontanément les informations spécifiques qu'il recueille, par exemple en cours de contrôle fiscal ou lors d'opérations de recouvrement et qui sont susceptibles d'intéresser un pays partenaire³⁶⁹. C'est une forme d'assistance qui s'est développée beaucoup plus dans les conventions entre pays développés qu'avec les pays en développement. Alors que cette forme d'échange - d'après leur origine même -, portent très souvent sur des cas effectifs de fraude ou d'évasion.³⁷⁰

Ce type d'échange est aussi qualifié par certains auteurs comme « la forme la plus souple et la plus flexible de l'échange de renseignements. C'est aussi celle qui est apparue le plus tardivement »³⁷¹. Mais le succès de cette forme d'échange dépendra, bien évidemment, dans une large mesure, de la disposition à coopérer de l'Etat qui fournit le renseignement qui est la pierre angulaire de cette forme d'échanges.³⁷²

³⁶⁶ Ibid. P.51

³⁶⁷ Ibid. P.51

³⁶⁸ Ibid. P.51

³⁶⁹ COURT. J-F, « la France et les conventions... », op.cit.P.86

³⁷⁰ Idem, P.86

³⁷¹ P.LEVINE-P.PINSON, article précité P.281

³⁷² Echange de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris, 1994, P.37

Les renseignements fournis spontanément se révèlent efficaces, ceux-ci concernent des questions particulièrement identifiées et choisies par les fonctionnaires des impôts du pays ayant communiqué les renseignements durant ou après un contrôle ou un autre type d'enquête fiscale.³⁷³

Des informations à caractère plus généraux peuvent aussi être échangées entre les administrations fiscales. Elles peuvent souhaiter par exemple mettre en commun leurs expériences dans le domaine de l'assurance ou des industries pétrolières³⁷⁴

L'échange spontané intervient lorsque l'administration a de bonnes raisons de présumer l'existence d'une fraude ou d'une évasion fiscale au détriment de l'autre Etat³⁷⁵. Ce type d'échange de renseignements n'est pas subordonné à l'existence d'un accord spécifique préalable. L'existence d'une convention fiscale générale comportant une clause d'assistance suffira pour transmettre spontanément les renseignements. L'échange spontané repose sur l'appréciation de l'Etat qui détient l'information susceptible d'être transmise. L'échange spontané résulte donc de mesures unilatérales prises dans le cadre de l'ordre juridique des Etats contractants³⁷⁶. Par conséquent, il constitue « la technique la plus fructueuse d'échange de renseignements pour l'administration qu'en bénéficie »³⁷⁷

1-Les Types de renseignements échangés par voie spontanée

Ce sont les mêmes échanges que ceux d'office, mais cette fois-ci sans accord préalable des Etats. Ils sont vivement conseillés pour améliorer les relations entre les administrations et chacun des vérificateurs. La Direction des vérifications nationales et internationales est notamment sensible à ce mode de pratique, échanger les informations vis-à-vis des administrations étrangères pour que s'opère effectivement une sorte de va et vient de l'information, tout à fait utile.³⁷⁸

Il s'agit de tous les renseignements disponibles qui révèlent l'existence de revenus imposables dans ce pays qui donne une indication sur la fortune ou le train de vie d'un non-résident ou qui laissent supposer qu'une fraude a été commise dans un autre Etat. A titre d'exemple, on peut citer certains renseignements suivants susceptibles d'intéresser d'autres pays :³⁷⁹

- Les paiements effectués à des résidents de l'autre pays lorsque l'on présume qu'ils n'ont pas été déclarés ;
- Les transactions effectuées par l'intermédiaire de pays tiers à des fins de fraude fiscale ;

³⁷³ Module sur l'échange spontané de renseignements, OCDE, op.cit.p3

³⁷⁴ G.L.PERREZ- NAVARRO, article précité

³⁷⁵ Comm.Conv 26/35, cite par FORESTINNI, art. précité P.2

³⁷⁶ P.LEVINE-PINSON, art. précité P.2

³⁷⁷ G.GEST-G-TIXIER, op.cit P.564

³⁷⁸ G.ORISINI, la coopération des administrations fiscales, PA, 15 Mai 2012, n°97, P.50.

³⁷⁹ Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, OCDE, op.cit, P.24

- En cas d'une réduction d'impôts ou d'une exonération accordée à un contribuable qui pourrait le rendre redevable d'un impôt ou entraîner par lui une augmentation d'impôt ;
- Les transactions qui font intervenir des résidents de l'autre pays ;
- Lorsque la détermination des prix pratiqué entre des entités apparentées n'est pas conforme au critère de pleine concurrence ;
- En cas de constations de mécanismes de fraude.

Par ailleurs, l'article 7 de la Convention Multilatérale ainsi que l'article 4 de la Directive communautaire énumèrent certains cas pour lesquels les parties contractantes sont tenues d'échanger des informations sans demande préalable.

Il s'agit notamment :

- Lorsqu'un Etat trouve des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôts dans l'autre Etat ;
- Lorsqu'un contribuable d'un Etat traite avec un contribuable d'un autre Etat par le biais d'un ou plusieurs autres pays, de manière tel qu'il peut en résulte une diminution d'impôts dans l'un ou l'autre ou dans les deux Etats ;
- Lorsqu'un Etat a des raisons présumées qu'il existe une diminution d'impôts résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprise ;
- Lorsque des informations obtenues par un Etat peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Etat.

Toutefois, «les échanges spontanés de renseignements devrait être utilisés pour les questions importantes soit à cause du montant d'impôts en cause, soit par exemple parce que l'on soupçonne l'existence d'un système d'évasion ou de fraude fiscale susceptible d'être utilisé par d'autres contribuables³⁸⁰. A ce titre on peut citer le cas Belge où l'administration ne transmet spontanément des informations qu'en cas de transaction manifestement anormale ou en cas de l'existence d'une fraude importante³⁸¹. Par contre les pays anglo-saxons tentent d'obtenir le plus d'informations possibles sur les revenus pour lesquels leurs résidents demandent un crédit d'impôt étranger. L'autorité compétente Belge envoie dans le cadre d'un échange spontané des fiches de rémunérations des avertissements existants de rôle (les

³⁸⁰ Idem, P.24

³⁸¹ La Belgique a conclu des accords formels avec quatre Etats européens qui sont l'Italie (Arrangement du 11 juillet 1997), la France (Arrangement du 10 juillet 2002) et l'Ukraine (Arrangement du 17 mars 2003) . Ces arrangements contiennent tous une liste de revenus et des opérations sur lesquels porteront les échanges automatiques et spontanés. <http://WWW.fisxonet.pgou.be/f>.

extraits d'enroulement du précompte immobilier sur les immeubles situés en Belgique, des notes de calcul, etc.. elle encourage la transmission des informations digitalisées³⁸²

2-Une forme d'assistance tendant à se développer

Cette forme d'assistance est mise en œuvre à la suite « d'une manifestation de bonne volonté qui ne se justifie que par l'effet mutuel ».³⁸³ Compte tenu de son aspect mutuel, l'échange spontané ne requiert pas le caractère obligatoire, mais il pourrait être très efficace lorsque les renseignements détaillés relatifs à un contribuable ou à une matière imposable seront échangés en réciprocité équilibrée. Dans ce cas-là, si l'Etat partenaire reçoit plus de renseignements utiles, celui-ci sera à son tour incité à faire plus d'effort pour transmettre des renseignements utiles. Cette méthode pourrait induire une véritable coopération entre les Etats dans la lutte contre l'évasion fiscale internationale.

Ce faisant, la motivation et la bonne volonté des autorités compétentes sont d'une importance capitale. En effet, le retour d'information influe positivement sur la motivation des fonctionnaires qui fournissent les renseignements. C'est pourquoi le retour d'informations peut notamment spécifier les recettes fiscales supplémentaires générées, les techniques d'évasion fiscale identifiées et donner une évaluation générale de l'utilité des renseignements fournis. Il est important que les retours d'informations soient réguliers et complets, ceci permettant une amélioration de la qualité des échanges spontanés des renseignements.³⁸⁴

Les Etats peuvent développer les stratégies visant à encourager et promouvoir l'échange spontané. Ces stratégies peuvent inclure « la publication obligatoire des statistiques sur ce sujet ou se maître des rapports annuels, des campagnes de sensibilisation complètes, régulières et adaptées à l'attention des fonctionnaires locaux des impôts ».³⁸⁵

§2-Les modalités spécifiques

Si ces modalités sont parfois communes à différents cadres de l'assistance à l'assiette (A), certaines d'entre elles sont propres au droit communautaire (B), à la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (C) ou encore au groupe des quatre (D).

A- Les modalités communes à différents cadres de l'assistance à l'assiette

1-Les contrôles fiscaux simultanés

Selon la définition donnée par la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, un contrôle fiscal simultané est un contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son

³⁸² C.DOCULO, art. précité § 232

³⁸³ P.LEVINE-P-PINSON, art. précité, P.282

³⁸⁴ Module sur l'échange spontané de renseignements, OCDE, op.cit.P.5

³⁸⁵ Idem, p3

territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes présentant pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (article 8-2).

Cette forme de contrôle fiscal permet donc aux administrations fiscales de vérifier simultanément plusieurs entités de groupes multinationaux, par exemple pour vérifier leurs politiques de prix de transfert. Son intérêt réside bien entendu dans son caractère simultané en ce qu'il permet de mettre plus facilement en évidence les éventuelles irrégularités fiscales commises, volontairement ou non, par ces groupes. C'est aussi que cette forme de contrôle fiscal a pu être qualifiée d' « extrêmement dangereuse pour le système cardiaque du Président de la société »³⁸⁶.

Dans le cadre des contrôles fiscaux simultanés, les administrations opèrent en même temps et échangent les résultats de leurs investigations. Chacune des administrations conduit les opérations menées par les agents selon la législation et la pratique interne de leurs Etats. Mais elles communiquent entre elles les informations obtenues pendant et/ou après les vérifications. Grâce à ces échanges de renseignements rapides et efficaces le fisc peut cerner au mieux la situation économique d'un contribuable. Ces Etats restent toutefois libres, en fonction des renseignements obtenus, de procéder unilatéralement à des redressements sans consulter l'autre Etat³⁸⁷. Cette initiative individuelle peut engendrer une double imposition internationale. La dualité du traitement peut être exécutée par une meilleure collaboration entre les Etats assurant la rectification fiscale.

Le contrôle fiscal simultané est donc la forme la plus aboutie de collaboration qui n'est pas encore développée et qui vise principalement les grandes questions qui se posent en matière d'échanges internationaux, que ce soit la fiscalité intra-groupe et notamment les prix de transfert ou toute interposition des paradis fiscaux³⁸⁸. Mais elle peut aussi porter sur des sociétés indépendantes ; mais par une étroite communauté d'intérêts susceptibles de générer une fraude au détriment des Etats dans lesquels elles sont installées³⁸⁹.

Pour l'entreprise contrôlée, dès lorsqu'il s'agit de contrôles indépendants de la part des Etats, chacun sur son territoire, il est impératif qu'il y ait transmission des renseignements à chaque relevé des vérificateurs.

En pratique, les fonctionnaires des services fiscaux vont se rencontrer pour planifier et coordonner les contrôles simultanés et en suivre de très près les résultats. Le législateur français a d'ailleurs autorisé à partir de 1999, l'intervention du fonctionnaire étranger sur son territoire. Reste qu'au-delà de cette coopération, la portée des impacts budgétaires dans chacun des Etats peut toujours ressurgir³⁹⁰.

³⁸⁶ P.RASSAT, les paradis fiscaux, 46^{ème} congrès de l'ordre des experts comptables, RFC 1992, n°230, P.28

³⁸⁷ N.MELOT, Territorialité et mondialité de l'impôt, Dalloz, 2004, PP.758-759

³⁸⁸ G.ORSINI, art. Précité P.52

³⁸⁹ T.LAMBERT, art. Précité P.219.

³⁹⁰ G.ORSINI, art. Précité P.50.

Enfin, les contrôles simultanés facilitent la procédure amiable dans la mesure où ils réduisent le délai entre d'une part, la notification des redressements effectués et leurs conséquences et d'autre part la mise en œuvre de la procédure amiable³⁹¹.

Ainsi, pour éviter ou éliminer la double imposition, cette procédure peut être envisagée avec des éléments factuels mieux appréhender et mieux connus³⁹². Cette procédure est fondée sur l'article 25-3 de la Convention Modèle : «les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent par voie d'accord amiable de résoudre les difficultés ou de dissiper les ambiguïtés auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention »

a- Les étapes de la mise en œuvre du contrôle fiscal simultané

Les fonctionnaires des autorités compétentes des contrôles fiscaux simultanés ont un rôle primordial dans la mise en œuvre de cette procédure. C'est pourquoi sont créées des postes de «coordinateur représentant désigné, contrôleurs et coordinateurs informatiques », selon les termes du Manuel de l'OCDE³⁹³.

Le coordinateur des contrôles fiscaux simultanés a la responsabilité globale de la coordination et la gestion du programme de discipline fiscales des contrôles fiscaux simultanés adopté par l'administration fiscale. Pour des raisons d'ordre pratique, le coordinateur des contrôles fiscaux simultanés doit être dûment autorisé à échanger des renseignements à titre d'autorité compétente ou délégué.

Les représentants désignés, sous l'autorité du coordinateur, sont responsables de tous les aspects pratiques de l'affaire objet du contrôle fiscal simultané notamment identifier, rassembler et analyser les renseignements pertinentes, questionner les contribuables et leurs représentants, établir le procès verbal des réunions ainsi que le rapport final.

Selon le Manuel pratique élaboré par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, qui est destiné à fournir aux intéressés «des instructions pratiques pour la conduite efficace du contrôle fiscal simultané», le déroulement de ce type d'échange de renseignements comporte les étapes requises comme suit :

1ere étape : Sélection initiale des affaires

Les coordinateurs des contrôles fiscaux simultanés des administrations fiscales des Etats partenaires identifient de manière indépendante les cas susceptibles de faire l'objet des contrôles simultanés tels que la fraude fiscale ou la planification fiscale internationale agressive...etc.

2eme étape : Décision d'entreprendre le contrôle

Les coordinateurs avec le personnel de l'administration fiscale décident si leur pays va participer aux contrôles fiscaux simultanés concernant les cas précisés dans la

³⁹¹ Ibid., P.50

³⁹² Ibid., P.50

³⁹³ Module sur la conduite des contrôles fiscaux simultanés, op.cit.7

première étape. Si la réponse est favorable, les coordinateurs des contrôle fiscaux simultanés peuvent alors présenter mutuellement des demandes d'échanges de renseignements ou de communiquer spontanément des informations en vertu de la disposition relative à l'échange de renseignements applicable et conformément à celle-ci.

3eme étape : Le contrôle préliminaire

Les coordinateurs des Etats partenaires qui ont décidé de participer au contrôle fiscal simultané examinent les Etats financiers et les déclarations fiscales des contribuables en cause, ils analysent l'organisation du groupe avant de rencontrer leurs collègues étrangers pour la réunion de la planification du contrôle simultané

4eme étape : Le contact avec les contribuables

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE recommande aux pays participant de contacter et d'informer les contribuables qui feront l'objet d'un contrôle fiscal simultané.

5eme étape : la réunion de planification initiale

Cette réunion se déroule entre les représentants désignés afin de discuter et de préciser les buts et les stratégies des contrôles fiscaux simultanés.

6eme étape : Les rencontres et entretiens avec les contribuables

Il faut que les représentants désignés informent le contribuable de la première rencontre sur le contrôle fiscal simultané et notamment sur la façon dont les administrations fiscales concernées s'échangent les renseignements et le fondement juridique de cette procédure.

7eme étape : Le contrôle approfondi

Le contrôle approfondi est une étape du contrôle fiscal simultané postérieur aux entretiens avec le contribuable. Elle comprend également la synchronisation des programmes des contrôleurs et la coopération étroite entre les agents des administrations fiscales.

8eme étape : L'achèvement du contrôle

Quand les pays atteignent les objectifs du contrôle fiscal simultané les représentants désignés concluent cette coopération à la suite d'une réunion. Il convient de noter que les pays contractants ont toujours la possibilité de renoncer au contrôle fiscal simultané en le notifiant à leurs partenaires.

9eme étape : Le rapport final

A l'issue du contrôle fiscal simultané le représentant désigné doit produire un rapport détaillé contenant un résumé des résultats atteints et une évaluation des procédures suivies pour les atteindre.

10eme étape : La mise en œuvre des améliorations recommandées

En vue d'améliorer constamment le processus, les coordinateurs des contrôles fiscaux simultanés doivent chercher à modifier les programmes et les procédures de mise en œuvre des contrôles fiscaux simultanés en fonction des commentaires figurant dans les rapports fiscaux.

Quand les pays arrivent à mettre en œuvre correctement la procédure en témoigne le pays nordique. Ces pays qui réalisent les contrôles fiscaux simultanés dans le cadre de la Convention nordique confirment bien qu'ils constituent un outil de contrôle efficace et productif et qu'ils permettent d'obtenir des résultats probants tant pour ce qui concerne les impôts directs que la TVA³⁹⁴.

b- Les contrôles fiscaux simultanés et les prix de transfert

Une véritable procédure de renseignement sur la constitution des prix de transferts est déclenchée par l'administration fiscale. La mise en œuvre de cette procédure donne à l'administration fiscale la possibilité de demander aux entreprises, dont elle contrôle les bénéfices déclarés de lui fournir les informations « pertinentes » permettant d'apprécier les rapports qu'elles ont avec des entreprises étrangères apparentées et en particulier les modalités selon lesquelles elles établissent leurs prix de transfert. Aussi compte tenu de l'objectif et de la nature des informations à demander, l'utilisation de cette procédure est subordonnée au respect des règles relativement strictes. En effet, le droit positif français dans son article L13 B du LPF procède à un strict encadrement des prérogatives de l'administration tant en ce qui concerne les conditions de mise en œuvre de la procédure de demande d'information que la portée des demandes d'information et de documents³⁹⁵.

Aux termes de l'alinéa 1er de l'article L13B du LPF, la procédure de demande d'informations ne peut être mise en œuvre, en principes que si deux conditions se trouvent remplies à savoir l'engagement d'une vérification de comptabilité et la réunion d'éléments faisant présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices.

En effet, l'administration « ne saurait se servir de cet instrument pour obtenir la confirmation en fait d'un vague soupçon sans véritable fondement initial³⁹⁶ ». Cette remarque « conduit à considérer que la condition de présomption posée à l'article L13B du LPF est un point de contentieux latent, dans la mesure où le juge peut être amené à estimer que l'utilisation de la procédure est infondée faute d'éléments venant étayer cette présomption »³⁹⁷. Ce n'est qu'après avoir réuni les éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, que l'administration est en droit de demander des informations.

³⁹⁴ Module sur la conduite des contrôles fiscaux simultanés, op.cit.P.4.

³⁹⁵ V. Article L13B du LPF faisant l'objet des commentaires administratifs dans l'instruction du 23 juillet 1998, citée par N.GHARBI, le contrôle fiscal des prix de transfert ..., Edition le Harmattan, 2005, P.333.

³⁹⁶ P.DIBOUT, « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », cité par N.GHARBI, op.cit P.337.

³⁹⁷ Ibid., P.337

A cet égard, l'article L13 du LPF détermine précisément à la fois la nature des informations et des documents que l'administration fiscale peut demander au contribuable.

Il convient, cependant, de préciser que les demandes formulées au titre de la procédure examinée ne peuvent concerner que quatre domaines littéralement énumérés à l'article L13B du LPF, à savoir la nature des relations de dépendance existant entre l'entreprise vérifiée et les entités liées établies à l'étranger, la méthode de détermination des prix de transfert, les activités exercées par les entreprises étrangères apparentées et, enfin, le traitement fiscal des opérations effectuées avec les entreprises étrangères liées.

Dans cette optique, les enquêtes et vérifications simultanées sont des techniques qui semblent adaptés au contrôle des prix de transfert.

L'administration peut souhaiter faire corroborer les réponses fournies par la société vérifiée et s'en remettre, pour ce faire, aux éléments d'information recueillis par les administrations étrangères qui eux même, peuvent avoir intérêt à faire diligenter des vérifications simultanées.

En effet, les contrôles fiscaux simultanés peuvent faciliter l'échange de renseignements relatifs aux pratiques des entreprises multinationales, à des transactions complexes, aux accords et partage des coûts et aux méthodes de répartition des bénéfices dans des domaines particuliers comme les transactions sur titres ou marchandises à l'échelle mondiale ou les transactions financières.

Il faut noter que cette procédure permet de déceler suffisamment tôt d'éventuels différents en matière de prix de transfert, de façon à minimiser le contentieux.

En effet, sur la base des renseignements recueillis au cours d'un contrôle fiscal simultané, les fonctionnaires des services fiscaux participants ont la possibilité d'examiner leurs divergences à propos des conditions de détermination des prix de transfert entre les entreprises associées et d'aplanir les divergences³⁹⁸.

Aussi, il convient de noter que les entreprises associées peuvent également tirer avantage d'un contrôle fiscal simultané en ce qu'il leur fera gagner du temps et économiser des revenus du fait de la coordination des enquêtes des administrations fiscales concernées et de l'élimination des doubles emplois³⁹⁹.

Pendant, enfin, la procédure des contrôles fiscaux simultanés, le contribuable joue un rôle plus actif ce qui lui permet de présenter les fondements et les arguments pertinents à chaque administration fiscale. Ainsi le contribuable pourra en effet éviter des malentendus et faciliter le travail parallèle de détermination et d'évaluation des conditions des prix de transfert accompli par les administrations fiscales étrangères⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. Document de travail de l'OCDE, 31 Mars 1995, P.58

³⁹⁹ Ibid. P.59.

⁴⁰⁰ Idem, P.57.

2- Les contrôles fiscaux à l'étranger

Prévus à l'article 9 de la Convention d'assistance administrative mutuelle et comme le dispose l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE, dans les conditions de sa législation fiscale et sur la base de la réciprocité « Un Etat contractant autorise des agents étrangers à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes, à examiner les documents et registres d'une personne, ou d'être présent à ces entrevues aux vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier Etat contractant conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes »⁴⁰¹.

Ces contrôles séduisent les adeptes de l'efficacité car permettant aux administrations fiscales d'interagir rapidement sur des pertes de fraude fiscale.

A ce titre sur autorisation de l'Etat ou le contrôle fiscal est effectué, des représentants de l'autorité fiscale de l'autre Etat intéressé, peuvent assister sur place au déroulement de la procédure et sont en mesure de vérifier la véracité des renseignements obtenus et se faire une idée précise et globale sur la nature commerciale ou d'autres natures entre le résident d'une partie qui est soumis à un contrôle fiscal et ses partenaires étrangers⁴⁰².

Il n'est pas sans dire que pareille démarche n'emporte pas l'adhésion de certains pays soucieux de préserver ce qui reste, désormais du concept de la souveraineté territoriale.

En revanche, d'autres pays jugent acceptable la présence sur leurs territoires de fonctionnaires étrangers, à condition que le contrôle se déroule selon leur propre législation et pratique administrative.

C'est précisément cette conception qui a été retenue par la France en supprimant l'ancien article L80C qui écartait pareille possibilité. Son adhésion à la convention marquera alors un tournant dans la pratique administrative puisque désormais cette forme de coopération a des chances de se développer à l'avenir.

L'atout de cette procédure du contrôle fiscal à l'étranger est fondé sur l'hypothèse selon laquelle les fonctionnaires fiscaux du pays demandeur de renseignement ont une meilleure connaissance des dossiers que leurs collègues étrangers⁴⁰³.

a- Les formes du contrôle fiscal à l'étranger

Le Manuel du Comité fiscal de l'OCDE considère cette forme d'assistance comme la « visite de représentants habilités des autorités compétentes » ce qui paraît beaucoup plus acceptable par les Etats contractants, parce que l'appellation en tant que contrôle fiscal à l'étranger comporte le caractère potentiel d'objection par les Etats surtout pour ceux qui concerne la souveraineté fiscale.

⁴⁰¹ Commentaire sur l'art 26, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégé 15 juillet 2005, OCDE, P.332

⁴⁰² Rapport explicatif de la Convention d'assistance administrative mutuelle, P.28.

⁴⁰³ J-N. THOMAS, op.cit, p172.

Ces Etats peuvent, en effet, le considérer comme une atteinte à leurs souverainetés. D'ailleurs même cette « visite » doit requérir au préalable l'autorisation du pays partenaire concerné. Ces visites peuvent se dérouler également à l'initiative de l'autorité compétente requise en vue de réduire le coût et la charge de la collecte de renseignements⁴⁰⁴.

Selon cette formule, le pays actuellement autorise seulement l'observation de certains étapes du contrôle, ou prendre contact uniquement avec les agents du pays requis sans s'entretenir avec le contribuable ou d'autres personnes intéressées.

A contrario, si l'Etat requis autorise les fonctionnaires des impôts étrangers à mener des entretiens et à examiner des documents de l'entreprise vérifiée, le contrôle fiscal ainsi opéré acquiert la forme active.

De tels contrôles fiscaux sont utiles lorsque la loi permet aux contribuables de conserver des documents comptables dans un pays étranger et qu'il accepte que le fonctionnaire se rende dans le pays étranger plutôt que de lui fournir les livres et enregistrement comptables dans son pays de résidence⁴⁰⁵.

b- La mise en œuvre de la procédure du contrôle fiscal à l'étranger

En raison de son importance et de la sensibilité des Etats, la procédure du contrôle fiscal à l'étranger a été précisée étape par étape, tant comme les vérifications fiscales simultanées dans le Manuel du Comité des affaires fiscales de l'OCDE⁴⁰⁶.

1ere étape : La demande de renseignement selon la procédure d'échange de renseignement

Avant de demander le contrôle fiscal qui serait effectué par ses propres agents fiscaux, l'Etat requérant doit demander l'échange de renseignements selon les procédures qui sont décrites plus haut. En cas d'urgence, les pays peuvent présenter en même temps leur demande de contrôle fiscal dans le territoire de leur partenaire.

2eme étape : La décision relative à la demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger

A la suite de la demande de renseignements, si le pays requis indique qu'il faut un contrôle fiscal afin de collecter les renseignements demandés, le pays requérant doit décider selon l'importance de l'affaire ainsi que l'efficacité de cette procédure s'il soumettra ou non une demande pour que ces contrôleurs participent à cette vérification proposée. Mais bien évidemment le droit interne de l'Etat requis doit permettre cette procédure qui constitue une condition primordiale internationale.

⁴⁰⁴ Module sur les aspects juridiques de l'échange de renseignements OCDE, op.cit.P.8

⁴⁰⁵ Module sur les contrôles fiscaux à l'étranger, OCDE, op.cit.P.4

⁴⁰⁶ Idem. PP.9-16.

3eme étape : La demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger

Si l'Etat requérant souhaite participer à un contrôle fiscal dans le territoire de son partenaire, il doit le demander le plus rapidement possible par écrit. Dans cette demande l'Etat requérant précise les raisons de la présence physique de son fonctionnaire. Il fournit des informations sur l'affaire en question ainsi que sur ces fonctionnaires qui vont y participer en précisant la période durant laquelle le contrôle se déroulera.

4eme étape : La décision d'accepter ou non la demande de participation à un contrôle fiscal à l'étranger

L'autorité compétente du pays requis accepte ou refuse la demande de son partenaire en considérant sa politique de coopération fiscale et ses relations avec ce pays sont fondées sur la réciprocité ainsi que l'importance de l'affaire qui est décrite dans la formulation de la demande.

5eme étape : La notification du pays requérant par le pays requis quant à la date du contrôle fiscal et aux procédures applicables

Lorsque la demande est acceptée par le pays requis l'autorité compétente de ce pays doit aussi rapidement que possible informer le pays requérant de la date et du lieu du contrôle fiscal, les accords applicable en matière logistique, le fonctionnaire désigné pour mener le contrôle et enfin les procédures exigées et les conditions posées par la législation nationale.

6eme étape : La participation des fonctionnaires des impôts du pays requérant au contrôle fiscal à l'étranger

L'agent responsable du pays requis peut déterminer, selon sa législation nationale ou ses pratiques administratives, la portée de la participation des agents de l'administration étrangère à ce contrôle fiscal.

7eme étape : La mise au point et la diffusion du rapport final

Lorsque le contrôle fiscal à l'étranger est achevé, les fonctionnaires étrangers doivent rédiger un rapport final complet en résumant les résultats et en présentant une évolution des procédures mise en œuvre pour y parvenir.

8eme étape : La revue et la mise en œuvre des mesures visant à améliorer les contrôles fiscaux à l'étranger

Les responsables de la coopération fiscale des pays participant s'efforcent à améliorer les procédures et les programmes des contrôles fiscaux à l'étranger en se basant sur les rapports finaux.

En fin, et au-delà des formes d'échange de renseignements précédemment étudiées la Convention Multilatérale a également prévu la procédure du «renseignement contradict-

oire »⁴⁰⁷. Dans ce cadre lorsqu'un Etat reçoit d'un autre Etat des renseignements sur la situation fiscale d'une personne qui lui paraît en contradiction avec ceux dont elle dispose, elle en informe l'Etat qui a fourni les renseignements.

B- Les modalités propres au cadre communautaire

1-L'échange de renseignements par voie électronique en matière de TVA

L'assistance à l'assiette en matière de TVA présente la particularité d'avoir été l'objet d'un règlement communautaire organisant de façon détaillée l'échange d'information dans ce domaine. En vertu de ce règlement, chaque Etat membre doit disposer d'une base de données électroniques à jour, complète et exacte dans laquelle il doit stocker au moins cinq années les informations recueillies conformément à la sixième Directive de TVA « Article 4-1 du Règlement ». C'est ainsi que l'autorité compétente d'un Etat membre qu'il lui communique automatiquement et immédiatement les numéros d'identification TVA délivrés par l'Etat membre recevront les informations ainsi que la valeur totale de toutes les livraisons intercommunautaires de biens aux personnes titulaires de ces numéros par tous les opérateurs identifiés aux fins de la TVA dans l'Etat membre fournissant les informations (Article 4-2).

Dans l'hypothèse où les informations fournies au titre de l'article 4 du règlement s'avèrent insuffisantes, l'autorité compétente d'un Etat membre peut alors demander un supplément d'informations à tout moment et pour des cas précis (article 5-1). Dans ce cas, l'autorité requise doit alors fournir à l'autorité requérante au moins les numéros, les dates et les montants des factures relatives à des opérations déterminées, effectuées entre personnes dans les Etats membres concernés (article 5-2).

L'autorité requise peut, cependant, refuser de donner suite à de telles demandes si le nombre et la nature des demandes d'informations introduites par l'autorité requérante au cours d'une période donnée lui impose des charges administratives disproportionnées, ou encore si l'autorité requérante n'a pas épuisé les données habituelles d'informations qu'elle aurait pu, selon les circonstances, utiliser pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à l'obtention des résultats recherchés ou bien encore si l'autorité requérante n'est pas en mesure de prêter une assistance similaire à l'autorité requise (article 7-1). Dans l'une de ces hypothèses, l'article 7-2 du règlement précise néanmoins que l'autorité requérante et l'autorité requise doivent tenter de parvenir à un accord. A défaut d'un tel accord la Commission peut alors intervenir conformément à l'article 11 du règlement.

Enfin, un Comité permanent de la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects est institué. Son rôle est d'assister la Commission (article 10-1). Composé de représentants des Etats membres est présidé par un représentant de la Commission, ce Comité émet un avis sur le projet de représentant de la Commission sur les mesures à prendre concernant l'application des articles 4 et 7-1 du règlement. Conformément à l'article 10-4 du règlement, la Commission arrête les mesures envisagées lorsqu'elles sont conformes à l'avis du

⁴⁰⁷ Article 10 de la Convention Multilatérale.

Comité ou en l'absence d'avis, la Commission soumet alors au Conseil une proposition relative aux mesures à prendre.

2- Une collaboration institutionnelle permanente entre les Etats membres et la Commission européenne

Si les Etats membres peuvent se concerter entre eux en cas de difficultés bilatérales dans l'application de la Directive modifiée du 19 décembre 1977⁴⁰⁸, la Commission européenne peut également s'associer à ces concertations si les difficultés envisagées revêtent une dimension dépassant le cadre de questions purement bilatérales (article 9). Cette intervention de la Commission européenne n'a rien de surprenant, l'article 211 du traité CE prévoyant que la Commission veille à l'application des dispositions du présent traité par les institutions en vertu de celui-ci. Cette intervention est d'autant plus pertinente que la Commission européenne, en vertu de son pouvoir d'initiative, est à l'origine même de l'existence de la Directive de 1977. Lorsque les autorités se sont entendues sur des questions bilatérales, elles doivent alors en informer la Commission à moins qu'il s'agisse de règlement de cas particulier. C'est ensuite à la Commission que revient le soin de centraliser les informations relatives à ces solutions bilatérales afin de les communiquer à toutes fins utiles aux autorités compétentes des autres Etats membres.

C - Les modalités afférentes à la Convention d'assistance administrative mutuelle

1- La concertation des Etats

En cas de «conséquences indésirables graves» résultant de l'application de la Convention, cette dernière tente alors de faire prévaloir l'esprit de consensus des Etats concernées en prévoyant que les autorités compétentes de l'Etat requis et de l'Etat requérant doivent se concerter et s'efforcer de résoudre la situation par un accord mutuel (article 24-2).

2- La création d'un organe de coordination

Cet organe de coordination dont les fonctions sont décrites par les articles 24-3 et 24-6 de la convention est composé des autorités compétentes des parties contractantes. Il recommande toutes mesures susceptibles de contribuer à la réalisation des objectifs généraux de la Convention notamment en constituant un Forum pour l'étude des méthodes et procédures nouvelles tendant à accroître la coopération internationale en matière fiscale et, s'il y a lieu, il recommande de réviser la Convention ou d'y apporter des amendements. Il peut également émettre des avis quant à l'interprétation des dispositions de la Convention sur l'invitation des Parties.

Lorsque celles-ci arrivent par voie d'accord amiable à résoudre une difficulté relative à la mise en œuvre ou l'interprétation de la Convention, les autorités compétentes de ces parties doivent alors communiquer cette solution à l'organe de coordination. C'est au Secrétaire

⁴⁰⁸ Directive modifiée par la Directive n°2011/16/UE du 15 février 2011.

Général de l'OCDE que revient le soin de faire part aux parties ainsi qu'aux Etats signataires de la convention qui ne l'on pas encore ratifiée, acceptée ou approuvée des avis émis par l'organe de coordination ainsi que des accords amiables entre les Parties.

D - Cas particulier : le groupe des Quatre

Il s'agit selon l'avis des observateurs de la formule la plus aboutie de la coopération internationale créée en 1970, le groupe des quatre regroupe la France, l'Allemagne, la Grande Bretagne et les Etats Unis.

L'objectif du groupe est de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales de façons plus efficace en s'appuyant sur le dispositif conventionnel fiscal bilatéral et multilatéral.

Sans ancrage juridique⁴⁰⁹ l'action du groupe des quatre s'articule sur les échanges d'études et d'expérience en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que sur la vérification simultanée des groupes multinationaux. Cette dimension de plus en plus multilatérale des mécanismes de fraudes fiscale et la nécessité de resserrer la coopération internationale entre les administrations fiscales, avaient été prévus dans le cadre des accords spécifiques par les pays qui constituent le groupe des quatre. Ces accords prévoient la conduite d'opérations concomitantes de vérification à l'encontre d'un groupe dans ces quatre pays à la fois et décrivent également la procédure de vérification qui doit être suivie dans les différents Etats concernés⁴¹⁰.

Cette coopération s'est soldée par un succès relatif en raison de l'homogénéité du niveau de développement (capacités humaines et matériels) dont dispose les Etats membres, soutenu d'une volonté politique clairement affichée des pays membres du groupe afin de lutter efficacement contre l'évasion et la fraude fiscales internationales.

Chapitre III- La persistance des inégalités entre administration et contribuable

Les modifications apportées aux cadres de coopération entre administrations n'ont pas éliminé les inégalités de traitement existant en ce domaine entre l'administration et le contribuable notamment sur le plan du contrôle des opérations internationales. En effet, et au regard des difficultés d'opérer des contrôles à cette échelle, l'administration affiche une certaine sévérité à l'égard de ces opérations. Cela se traduit par son attitude de s'attaquer aux garanties des contribuables ce qui lui permettra d'élargir ses prérogatives. Ces atteintes aux garanties des contribuables concernant en matière d'assistance à l'assiette deux aspects essentiels : le principe du contradictoire (**Section 1**) et le délai de prescription qui pourrait nuire aux droits de la défense du contribuable (**Section 2**).

⁴⁰⁹ Selon un document annexé au communiqué du 5 octobre 1982 du Ministère de l'Economie et des Finances Français, voir Dr. Fisc.1982, N°46-47, COMMENTAIRE 2199.

⁴¹⁰ P.LEVINE, P.PINSON, Art précité P 295.

Section 1- L'assistance a l'assiette et le principe du contradictoire

Le principe du contradictoire permet aux contribuables de prendre connaissance des pièces ou documents sur lesquels se fonde l'administration fiscale pour motiver ses redressements.

Il s'agit d'un aspect fondamental du respect des droits de la défense car l'absence de communication de ces pièces ou documents prive les contribuables de la possibilité de discuter de leur bien fondé. Bien que le principe du contradictoire soit écarté dans certains cas de taxation ou d'évaluation d'office, il demeure, cependant, la règle si les contribuables respectent leurs obligations déclaratives. Dès lors, l'administration fiscale doit normalement adresser aux contribuables une notification de redressement motivée leur permettant de formuler leurs observations ou de faire connaître leurs acceptations⁴¹¹.

En principe, l'administration accepte de communiquer aux contribuables les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance d'assiette lorsque ces renseignements sont utilisés en vue d'un redressement⁴¹². En effet, aussi bien les conventions fiscales inspirées du Modèle OCDE de 1977 et de 2005⁴¹³, la Directive Communautaire en matière de coopération administrative dans le domaine des impôts indirectes de 1993 (article 9) que la Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 2010 (article 22-2) autorisant une telle communication.

Toutefois, l'administration fiscale refuse de communiquer aux contribuables les informations reçues d'une administration fiscale étrangère si la convention fiscale internationale permettant l'échange de renseignements est inspirée de la Convention Modèle OCDE de 1963. A la différence de la Convention Modèle 1977 qui vise en effet « les personnes concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts », celle de 1963 prévoit quant à elle que tout renseignement échangé « ne pourra être communiqué qu'aux

⁴¹¹ Article L57 du LPF en France et Article 21 du CPF en Algérie.

⁴¹² Si les contribuables peuvent en principe demander la communication de ces renseignements lorsque ces derniers sont utilisés en vue d'un redressement, il n'existe cependant aucune obligation générale d'informer les contribuables de l'existence d'un échange de renseignements (voir la réponse du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie N° 6648 à Mme CERISIER Bencuiga : JO Senat Q, 11 juin 1998, P1873, Dr Fisc 1998, N° 30, P.997 ; JCP E 1998, N° 28/29, P1125, Bull FISC .7/98, N° 831. En ce sens voir également CE (na) 03 Décembre 1999, N° 199.338, 8eme S-S, MAWART : RJF 6/00, N° 806) citée par N-J. THOMAS, OP.cit. p187.188.

Les contribuables ne peuvent prendre connaissance d'avoir fait l'objet d'une demande de renseignement qu'au moment où ces renseignements débouchent sur une notification de redressement. Il existe deux hypothèses dans lesquelles l'administration fiscale a l'obligation d'informer les contribuables de l'existence d'une demande de renseignement : lorsque les contribuables font l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle et que la durée de vérification dépasse le délai d'un an en raison d'une demande de renseignement adressée à une administration étrangère (article L12 du LPF) ou bien encore si l'administration fiscale met en œuvre les dispositions prévues de l'article L188A du LPF.

⁴¹³ Ces deux Conventions Modèles prévoient en effet que « les renseignements reçus par un Etat contractant (...) ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts... ». Les contribuables étant les premiers « concernés », la formulation employée par l'OCDE les inclut donc nécessairement au rang des personnes pouvant prétendre à la communication de ces renseignements (les commentaires du Comité des affaires fiscales de l'OCDE vont d'ailleurs en ce sens).

personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention »⁴¹⁴.

Il est vrai que cette dernière formulation est plus restrictive que celle employée par la Convention Modèle OCDE de 1977 si bien que la communication des renseignements aux contribuables ne coule pas de source⁴¹⁵.

Mais au-delà de la simple portée juridique de cette formulation se pose la question suivante : qui accepterait un redressement fiscal sans pouvoir discuter du bienfondé des pièces ou des informations qui en sont à l'origine ?, un tel procédé est manifestement injuste⁴¹⁶. Le laisser perdurer est donc source d'injustice. Or il ne tient qu'aux pouvoirs publics d'entamer les démarches nécessaires afin de mettre un terme à cette situation d'un autre âge. Mais s'il est de l'intérêt des pouvoirs publics de modifier les conventions fiscales lorsque cela sert leur propre cause, il s'agit ici d'une modification qui amoindrirait la position de force dans laquelle se trouve l'administration fiscale. On comprend ainsi les pouvoirs publics ne sont guère pressés de faire évaluer la situation : « l'assistance à l'assiette est une arme d'autant plus efficace qu'elle prive ici les contribuables du droit de se défendre »⁴¹⁷. Sur ce point, il est d'ailleurs réévalué d'observer que l'administration dans son instruction interne relative à l'assistance administrative datant de 1981 (donc postérieure à la Convention Modèle de 1977), considère que « les renseignements communiqués doivent rester confidentiels et n'être transmis qu'aux personnes chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts, ou du règlement du contentieux relatif à ces impôts »⁴¹⁸.

La question de la portée juridique de la formulation employée par la Convention Modèle OCDE de 1963 a donné lieu à d'intéressantes décisions que nous pourrions constater en analysant la jurisprudence administrative (§1) et judiciaire (§2) rendu sur cette question.

§1 - L'attitude du juge administratif

Le Conseil d'Etat français a décidé qu'une Convention fiscale inspiré du Model OCDE de 1963 devait s'opposer à la divulgation aux contribuables par l'administration fiscale de renseignements obtenus de son homologue étrangère⁴¹⁹ et si un arrêt de la Cour

⁴¹⁴ Les Conventions fiscales utilisant cette formulation (ou éventuellement une formulation équivalente) sont encore nombreuses : tel est le cas des conventions fiscales conclues par la France avec : l'Allemagne, le Brésil, le Cameroun, le Canada, la Côte d'Ivoire, le Danemark, la Finlande, le Gabon, la Grande Bretagne, la Grèce, l'Indonésie, l'Iran, la Malaisie, le Mali, le Maroc, la Tunisie, l'Algérie, le Liban, l'Irlande, les Pays Bas, la Pologne, la Suisse, le Portugal, La Mauritanie...etc.

⁴¹⁵ Encore que Bruno GOUTHIERE objecte qu'après tout « lorsque l'impôt est déclaratif, c'est bien le contribuable qui d'abord se charge de son établissement », les impôts dans les affaires internationales, ED. FRANCIS Lefevre, 5eme ED.2001, N°2541.

⁴¹⁶ C'est ainsi que le doyen VIZIOZ considère la règle du contradictoire comme « la garantie nécessaire d'une élémentaire justice » (cité par J.VINCENT et S.GUINCHAR, Procédures civile, Dalloz, P432) cité également par JN.THOMAS, OP.CIT.P.189.

⁴¹⁷ Idem. P.189

⁴¹⁸ Instruction du 17 décembre 1981, N°21(BODGI 13-K-81)

⁴¹⁹ CE mars 1993, N°105.069, 8eme et 9eme S.S, Rohard : Dr. Fisc.1993 N°45, com 2127 ; RJF 5193, N°674 (à propos de l'ancienne Convention franco-américaine du 28 juillet 1967) et CE 30 juin 1995, N°140,891. 9eme S.S Fontana ; RJF 8-9/95, N°990 ; Dr. fisc, 1995 N°49, Com 2256 (à propos de la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966 : dans cette dernière affaire, le Conseil d'Etat est même allé plus loin en considérant que

administrative d'appel de Nancy a implicitement décidé que les contribuables pouvaient obtenir la communication de renseignements reçus d'une administration fiscale étrangère, la Convention fiscale applicable dans cette affaire n'était autre que la Convention Franco-Belge du 10 mars 1964 qui autorise expressément une telle communication aux contribuables⁴²⁰.

La formulation employée par cette convention dans ces affaires devait, selon elle, conduire à refuser aux contribuables le droit de demander la communication des renseignements transmis, le Conseil d'Etat n'avait alors d'autre choix que de faire une application classique de l'article 55 de la Constitution en vertu duquel les traités internationaux ont une autorité supérieure aux lois. C'est pourquoi les juges du Palais Royal ont déclaré inopérant le moyen tiré des dispositions de la loi du 17 juillet 1978 permettant aux personnes qui le demandent d'avoir accès aux documents administratifs les concernant⁴²¹ ainsi que le moyen tiré des dispositions de l'article L 57 du LPF.

Dans le même ordre d'idée la position du tribunal de Besançon qui a considéré que la non communication au contribuable de renseignements reçus de l'Internal revenue Service (IRS) (administration fiscale américaine) a «pour effet de restreindre les garanties essentielles des justiciables qui résident notamment dans le principe de l'égalité des citoyens devant la justice et dans celui du caractère contradictoire de la procédure et a porté ainsi atteinte aux droits de la défense »⁴²². En conséquence, il décida avant-dire droit de laisser un délai de six mois à l'administration fiscale afin qu'elle demande à l'IRS l'autorisation de communiquer au contribuable les renseignements échangés entre les deux administrations. Peut-être cette décision du tribunal administratif de Besançon incitera-t-elle un alignement de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur celle, plus respectueuse des droits de la défense, de son homologue judiciaire.

L'évolution, plus ou moins, récente de la position jurisprudentielle sur l'obligation faite à l'administration fiscale d'informer les contribuables sur l'origine et la teneur des informations obtenues auprès des tiers ne laisse de doute qu' «il incombe à l'administration, qu'elle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise au recouvrement d'informer le contribuable, dont elle envisage soit de rehausser soit d'arrêter d'office les bases d'impositions, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus de tiers qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante (...) »⁴²³.

Il convient de noter, toutefois, que cet arrêt comporte un considérant de portée générale alors que d'autres décisions rendues ultérieurement ont un considérant qui n'est pas

l'obligation de garder le secret à l'encontre des contribuables concernait également les renseignements émanant des autorités françaises). Dans le même sens, voir CAA Paris 4 Avril 1997, N° 95-2/209, 2eme Ch.SA Diebold Courtage : Dr. fisc 1997, N° 44, com.1155.

⁴²⁰ CAA Nancy 09 juillet 1992, N° 320, 1^{er} ch. SAWILVIA International RJF 12/92, N° 1625 cité par N-J THOMAS, op.cit.P.190.

⁴²¹ Loi n° 78—753 du 17 juillet 1978 : Dr. Fisc. 1978, n° 31, comm. 1243.

⁴²² TA Besançon, 17 avril 1997, N° 94-1.127, Sté Decoflock clara landes, Dr fisc.1997 N° 37 comm.944, concl. François GARDE, cite par J.N. THOMAS, op. cit . P. 190 .

⁴²³ L'affaire, Ste financière Français 1^{er}, par les troisièmes et huitièmes S/Section réunies, CE, 8eme et 3eme S-S, 20 juillet 2007, N° 288145 Dessille : Juris Data, Conclu, J.L.Pierre, Procédures 2007, comm269 ; RJF 2007, N° 1288.

rédigé de façon exactement identique, et ce que celui-ci fait notamment référence aux renseignements «effectivement utilisés » par le service des impôts ⁴²⁴.

Certes les informations échangées dans le cadre de l'assistance administrative internationale sont couvertes par le secret professionnel en application de l'article L103 du LPF⁴²⁵.

Toutefois, il n'est pas évident de les assimiler, pour la totalité d'entre elles, et notamment les informations relatives au contribuable lui-même, à des renseignements « concernant un tiers », sauf à regarder l'administration fiscale étrangère comme ce tiers, ce qui est constructif.

De surcroît, on peut relever que si le Conseil d'Etat affirme dans son avis Duguay rendu en 2006⁴²⁶ que «l'existence de secrets peut faire obstacle à la communication d'un renseignement au contribuable », il ne précise pas les conséquences à en tirer sur la régularité de la procédure d'imposition, sur lesquelles il n'était pas expressément interrogé. Mais au vu des conclusions de son rapporteur public Pierre Collin, la réponse ne fait pas de doute « en cas d'information non communicable au contribuable car couvert par un secret établi par la loi au profit d'un tiers, l'administration se trouve dispensée de son obligation de communication, et le refus de communication qu'elle oppose n'entache pas d'irrégularité la procédure d'imposition »⁴²⁷.

C'est au demeurant ce qui a confirmé expressément une récente décision du Conseil d'Etat qui faisant application de la jurisprudence issue de l'avis Duguay, juge qu'un « refus de communication de renseignements concernant un tiers, reposant sur la protection du secret professionnel ne fait pas obstacle à ce que les redressements soient fondés sur les renseignements ou documents non communiqués »⁴²⁸.

Compte tenu de ces précédents et des solutions précitées, la jurisprudence administrative semble donc nettement engagé en ce sens que l'administration fiscale peut sans irrégularité, au cours de la procédure d'imposition refuser au contribuable la communication d'un document couvert par une clause de secret « restrictive » d'une Conversion fiscale, alors même qu'il contiendrait des informations relatives au contribuable lui-même sur lesquels elle aurait fondé une rectification⁴²⁹.

⁴²⁴ CE. 9^{eme} et 10^{eme} S-S, 23 Avril 2008, N°271853, Ste Kraft foods France : Juris Data N°2008-081326 : Dr. fisc, N°26, com 399, Conc, P. COLLIN

⁴²⁵ Et ce qu'elle soit d'ailleurs la formulation retenue dans la clause de secret prévue par la convention fiscale applicable.

⁴²⁶ Avis CE 21 Décembre 2006 N°293749, Duguay : RJF 3/7, N°314, Conc ..P. Collin BDCF 3/07N°32.

⁴²⁷ RJF 4/11 N°512 à514 Edition Francis Lefevre 2011

⁴²⁸ CE 16 Décembre 2010 N°308586, Sté APPlitec , in élite . Plusieurs renseignements relatifs au document en cause , concernant des sociétés tierces , avaient d'ailleurs été obtenus par l'administration dans le cadre de l'assistance administrative internationale ; RJF 4/11 , n°512 A 514 , éd. F. Lefebvre , 2011, P. 360.

⁴²⁹ Egalement en ce sens , CAA , Paris , 21 décembre 2007, n°06-941 , RJF/6/08 n°700.

§2-l'attitude du juge judiciaire

Selon le considérant de la chambre commerciale de la Cour de Cassation, « la stipulation selon laquelle des documents peuvent être communiqués à un juge impliquent qu'ils soient communiqués au justiciable selon les règles de procédure en vigueur dans chaque pays... »⁴³⁰. Dans cette affaire le contribuable qui avait fait l'objet d'une perquisition fiscale (article L 16 B du PLF) contestait devant la Cour de Cassation le refus du tribunal de Grande Instance de Paris de lui communiquer le rapport transmis par l'IRS à l'administration fiscale en application de l'article 26 de l'ancienne Convention franco-américaine du 28 juillet 1967. C'est en effet après avoir pris connaissance de ce rapport que le TGI de Paris a émis l'ordonnance autorisant l'administration fiscale à perquisitionner le contribuable. Le pourvoi du contribuable invoquait la violation de l'article 26 de la Convention franco-américaine, de l'article L 16 B du LPF et de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme. Mais conformément au principe de l'économie des moyens, la Cour de Cassation a décidé de fonder sa solution sur la seule interprétation de l'article 26 de la Convention précitée.⁴³¹

L'interprétation retenue par la Cour de Cassation de l'article 26 de l'ancienne Convention franco-américaine semble clairement s'opposer à la communication aux contribuables des renseignements reçus en vertu de l'échange de renseignements, du moins si l'on rapproche le libellé de cet article de celui adopté par l'OCDE dans la Convention Modèle de 1977. Le principe de l'interprétation stricte des textes clairs et donc ici battu en brèche, ce principe étant en l'espèce le pas à une interprétation sans aucun doute motivée par le souci de donner pleinement son sens au principe du contradictoire et donc, par la même, par le souci d'assurer le respect des garanties élémentaires des contribuables.

Section 2- Les atteintes aux garanties du contribuable

« Ne risque-t-on pas dans ce domaine d'aller jusqu'à de véritables violations des droits de la défense, d'autant plus que le domaine de l'assistance administrative paraît destiné à s'accroître ? »⁴³²

Ainsi s'interrogeait M. FABRICE GOGUEL, on considère, à juste titre, que ces procédures sont mises en œuvre sans égard aux droits du contribuable notamment ses droits de la défense et son droit à l'information.⁴³³

On parle à ce propos, d'un paradoxe ou le contribuable sans défense est tout de même protégé⁴³⁴

⁴³⁰ Cass.Com. 20 octobre 1998, n°96-30-134, M. Hapton Stipson Lunch C/DGI : Dr. Fisc. 1999, n°10, comm. 205 ; Dalloz 1999, Jurisprudence, PP.259-261, observations, G.TIXIER et ANNE-GAËL HAMONIC-GAUX ; Revue critique de droit international privé 1999, oct. déc., PP. 739-745, observations CIRYLLE DAVID. Cette solution a ensuite été confirmée par deux arrêts du même jour : Cass. Comm. 6 avril 1999, n°778 D (Conceptair BV) et 779 D (Privas) ; Bull. fisc. 7/99, n°799. cités par J-N. THOMAS, op. cit. P.191.

⁴³¹ J-N. THOMAS, OP.cit.p191

⁴³² F.GOGUEL « Assistance fiscale internationale et droits de la défense » JCP(E), P.128

⁴³³ F.LEMENTEC, « La nouvelle coopération fiscale internationale, Actes de colloque, Dr. Fisc N°42-43, octobre 2010, P.15.

⁴³⁴ T.LAMBERT, « Un aspect méconnu... » OP.cit.P.219

L'assistance administrative est ainsi qualifiée à la fois de « tarte à la crème et l'arlésienne de la fiscalité internationale »⁴³⁵. THOMAS Jérôme Nimal écrit qu'en la matière « tout ce un peu comme si les pouvoirs publics considèrent que les contribuables effectuant des opérations internationales méritent une protection moindre que celle dont bénéficient les autres contribuables »⁴³⁶

Ces atteintes aux garanties des contribuables concernent surtout le délai de prescription (§1) et les droits de la défense qui pourraient être mis à mal (§2).

§1- La prorogation du délai de reprise de l'administration

Le délai de prescription fait partie des garanties les plus importantes pour les contribuables, l'écoulement du délai de prescription d'un impôt privant l'administration fiscale du droit de redresser les bases d'impositions relatives à cet impôt même s'il s'avère qu'elles étaient manifestement minorées. Or, si les délais de prescription sont en principe adaptés sur le plan interne, ils se révèlent parfois trop courts pour permettre à l'administration d'assurer correctement le contrôle des opérations internationales. La nécessité de recourir à l'assistance à l'assiette pour obtenir les informations nécessaires au contrôle de ces opérations a en effet pour conséquence de rallonger d'autant la procédure de contrôle engagée de sorte qu'il est particulièrement difficile pour l'administration de respecter ces délais. C'est pourquoi le législateur a institué l'article L188 A du LPF⁴³⁷ en vertu duquel les délais de prescription sont prorogables lorsque l'administration sollicite l'aide d'une administration fiscale étrangère. On s'intéressera aux conditions d'application (§1) puis aux effets de cet article (§2).

La procédure d'assistance entre administrations étrangères peut intervenir au cours de toutes les opérations de contrôle, notamment en cas de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation personnelle conduites par les agents de la DGI.

Le déroulement d'une telle procédure est souvent long. C'est pourquoi a été introduite, en 1996⁴³⁸ une prorogation du délai général de reprise de l'administration fiscale. Les omissions ou erreurs d'imposition correspondantes peuvent en effet être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, et ce, même si à cette date le délai initial de reprise est expiré. La durée de la prorogation est ainsi fonction de

⁴³⁵ F.GOGUEL, OP.cit.P.128.

⁴³⁶ J-N.THOMAS, OP.cit.P.187

⁴³⁷ Article 40 de la loi n°96-314 du 12 avril 1996 : Dr. Fisc. 1996, n° 17, comm. 555. L'article L188 A du LPF est commenté par une instruction administrative du 6 novembre 1997 : BOI 13 L-5-97 ; Dr. Fisc. 1997, n° 49, 11.893.

⁴³⁸ Loi N°96-314, 12 Avril 1996, portant article 40 codifié à l'article L.188 A du LPF ; JO du 13 avril 1996 Dr. Fisc 1996, N° 17, comm 55. V. P. Dibout, « L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales (commentaire de l'article 40 de la loi du 12 Avril 1996 », Dr. Fisc.1996, N°18-19.P.651.

l'année au cours de laquelle intervient ou n'intervient pas, la réponse de l'autorité étrangère⁴³⁹. En tout Etat de cause, cette demande doit intervenir dans le délai initial de reprise⁴⁴⁰.

A – Conditions d'application

La mise en œuvre de l'article L188 A suppose que l'administration fiscale ait formulé une demande de renseignements (1) et que le contribuable concerné par cette demande soit informé de son existence et de l'intervention de la réponse de l'autorité étrangère compétente (2).

1 – La formulation d'une demande de renseignements

La prorogation du délai de reprise prévue par l'article L188 A n'est applicable que si l'administration fiscale formule une demande de renseignements à une administration fiscale étrangère⁴⁴¹ dans le délai initial de reprise. Les renseignements demandés doivent nécessairement viser l'un des points énumérés par la loi, à savoir : soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209 B du CGI avec une entreprise, une société ou un groupement exploitant une activité ou établi dans l'Etat ou le territoire étranger ; soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer ; soit ces deux catégories de renseignements.

D'une façon générale, l'administration indique que la demande de renseignements doit porter sur des situations clairement identifiées appelant des questions précises ce qui implique que les informations ou les constatations réunies préalablement à l'envoi de la demande permettant d'asseoir la recherche d'un renseignement à l'étranger⁴⁴². Si cette indication permet en théorie d'exclure les demandes dénuées de fondement dont le seul but serait de bénéficier d'une prorogation du délai de reprise, l'administration précise en revanche qu'elle n'a pas à exposer aux contribuables les motifs d'une demande de renseignement au cours de la procédure de contrôle⁴⁴³. Ce manque de transparence est d'autant plus regrettable que l'instruction administrative relative à l'article L88 A laisse déjà craindre certains débordements de la part de l'administration. Cette instruction précise en effet que « si une demande a été faite pour préciser des renseignements déjà connus, le service est en droit d'exploiter ces informations dans les délais prévus à l'article L188 A du LPF et ce, même si l'administration étrangère ne répond pas à la demande française dès lors que les conditions de

⁴³⁹ Instr.adm. 6 Novembre 1997, N°20 : BOI, 13 L-5-97, 18 Novembre 1997.

⁴⁴⁰ Instr.adm. 6 Novembre 1997, précité.

⁴⁴¹ Bien entendu, l'administration ne saurait envoyer une demande de renseignement qu'une administration fiscale étrangère ne pourrait satisfaire en raison des limites de l'instrument juridique autorisant l'échange de renseignements. Ainsi, l'administration s'interdit par exemple de demander la communication de relevés des comptes bancaires à un pays, comme la Suisse ou le Luxembourg, dont la législation n'autorise pas que l'administration fiscale puisse y accéder pour ses propres besoins (instruction précitée du 6 novembre 1997, n°3).

⁴⁴² Instruction précitée du 6 novembre 1997, n°8 et 9.

⁴⁴³ Instruction précitée du 6 novembre 1997, n°10.

mise en œuvre du dispositif ont été respectées et que les éléments en possession du service permettant de motiver les rehaussements »⁴⁴⁴.

Si demander des précisions à une administration fiscale étrangère sur des renseignements déjà connus n'a à priori rien d'anormal, l'administration se place ici dans l'hypothèse où elle détiendrait des renseignements permettant de motiver des rehaussements alors même que l'administration étrangère sollicitée n'aurait donné aucune suite à ces demandes de précisions. Dès lors, il est légitime de se demander si de telles demandes ne sont pas en réalité de simples prétextes destinés à faire gagner du temps à l'administration ce qui serait alors contraire à l'esprit de l'article L188 A. Néanmoins, aussi choquant que cela puisse paraître, il semble ici difficile de considérer de tels agissements comme un détournement de procédure, rien dans l'article L188 A ne prohibant ces agissements.

- à l'existence de constatations préalables : la demande de renseignements auprès de l'administration fiscale étrangère doit être appuyée sur des éléments précis permettant de justifier l'engagement d'une telle procédure. La doctrine administrative⁴⁴⁵ donne l'exemple suivant : « Dans un ESFP, il apparaît qu'une personne possède une résidence en Espagne qu'elle n'occupe que trois semaines par an ; mais ses comptes bancaires français ne montrent ni charges d'entretien pour cette résidence, ni produits de location. Il est permis de penser que cette personne a pu disposer en Espagne d'un compte bancaire ou de revenus fonciers ». Ainsi, l'administration considère qu'elle n'est pas tenue d'exposer au contribuable les motifs pour lesquels elle a décidé d'engager une demande de renseignements auprès d'une administration étrangère⁴⁴⁶ ;

- à la nature des renseignements demandés : il doit s'agir d'informations que l'administration est en droit de demander compte tenu des textes applicables. Selon les dispositions de l'article L 188 A du LPF, les renseignements demandés peuvent concerner les relations d'un contribuable qui entre dans les prévisions des articles 57 et 209 B du CGI. La demande peut également porter sur les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a « pu » disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer ;

2 – L'information du contribuable

Conformément au deuxième alinéa de l'article L188 A, cet article ne peut s'appliquer que dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignement, au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire au moment où cette réponse est parvenue à l'administration. Si l'administration précise que les lettres recommandées avec accusé de réception informant les contribuables de l'envoi de la demande et de la réception de la réponse doivent indiquer le pays concerné, les années visées, la date d'envoi de la demande ou celle de la réponse, elle considère en revanche qu'elles n'ont pas à communiquer aux

⁴⁴⁴ Instruction précitée du 6 novembre 1997, n°21.

⁴⁴⁵ Instr.adm. 6 Novembre 1997, précitée.

⁴⁴⁶ Instr.adm. 6 Novembre 1997, précitée.

contribuables l'objet, la nature, la teneur ou la copie de la demande ainsi que de la réponse ce qui semble conforme à la loi⁴⁴⁷.

Lorsque l'autorité compétente étrangère adresse une réponse d'attente ou précise que sa réponse est partielle et appelle un complément, l'administration estime que c'est alors de la réponse définitive qu'il convient d'informer le contribuable⁴⁴⁸. Ce point est pour le moins discutable : la loi indique que les contribuables doivent être informés de « l'intervention de la réponse » sans pour autant préciser que cette dernière doit nécessairement être définitive. Or, une réponse reste une réponse même si elle s'avère insuffisante aux yeux de l'administration. Il semble ainsi que l'administration fasse ici une distinction sur un point où la loi n'en fait aucun : peu importe le contenu de la réponse dès lors qu'elle est intervenue. Il n'est donc pas exclu dans cette hypothèse que le juge de l'impôt estime que l'obligation d'information des contribuables n'a pas été respectée de sorte que les éventuels redressements opérés par l'administration sur la base de l'article L188 A pourraient être annulés pour irrégularité de procédure.

- à l'information du contribuable : la prorogation du délai ne peut intervenir que si le contribuable a été informé de l'existence de la demande au moment où celle-ci a été formulée à l'autorité étrangère et, le cas échéant, de l'intervention de la réponse de l'autorité étrangère au moment où celle-ci est parvenue à autorité française⁴⁴⁹.

L'engagement d'une procédure d'assistance fiscale internationale a également des conséquences sur la procédure de notification des propositions de rectification ; seuls les redressements liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements pourront en effet être notifiés au-delà du délai normal de reprise. Ainsi, pour un même contrôle, l'administration devra, en cas de mise en œuvre d'une procédure d'assistance internationale, effectuer deux propositions de rectifications consécutives, voire davantage si les redressements envisagés sont concernés par plusieurs demandes de renseignements. En cas de vérification de comptabilité, une nouvelle vérification est nécessaire lorsqu'intervient la réponse de l'autorité étrangère. L'administration fiscale peut alors réexaminer les écritures comptables du contribuable, dans la limite toutefois de l'exploitation de la réponse reçue.

Si l'administration dispose de mesures procédurales favorables lors de l'ouverture d'une procédure d'assistance, en revanche, le contribuable peut se trouver dans une situation moins confortable, notamment lorsque les droits de la défense ne sont pas respectés.

B – Effets

L'application de l'article L188 A entraîné en principe un allongement du délai de reprise (1) grâce auquel l'administration fiscale pourra éventuellement redresser les bases d'imposition concernées par la demande de renseignements (2). Mais afin de ne pas trop

⁴⁴⁷ Instruction précitée du 6 Novembre 1997, n° 14.

⁴⁴⁸ Instruction précitée du 6 novembre 1997, n° 13.

⁴⁴⁹ Instr. adm. 6 Novembre 1997, précitée. Le contribuable doit être informé par lettre recommandée avec accusé de réception, précisant les pays en cause, les années visées et la date d'envoi de la demande ou de celle de la réponse.

pénaliser les contribuables redressés, une mesure de bienveillance relative au décompte des intérêts de retard a été institué.

1- Un allongement du délai de reprise

Sous réserve de la prescription décennale prévue à l'article L186 du LPF⁴⁵⁰, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes aux points visés par la demande de renseignements peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (article L188 A, premier alinéa). Par conséquent, la durée de la prorogation du délai de reprise est en fonction de l'année au cours de laquelle intervient la réponse de l'autorité étrangère⁴⁵¹. La prescription décennale n'étant pas concernée par l'allongement du délai de reprise instituée par l'article L188 A, cet allongement concerne donc en fait la prescription triennale notamment applicable en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu. En pratique, la prorogation maximale du délai de reprise dont peut bénéficier l'administration fiscale est donc de deux ans.

Lorsqu'une demande de renseignements fait l'objet d'une réponse d'attente ou d'une réponse partielle précédant la réponse définitive, l'administration considère que c'est la date de la réponse définitive de l'administration étrangère qui doit alors être prise en compte pour le calcul du délai de prorogation⁴⁵². Il était prévisible que l'administration opte pour ce point de vue, celui-ci étant bien évidemment à son avantage. Pour autant rien dans la loi ne permet de retenir une telle conception même s'il est vrai que rien, ici, ne permet non plus de l'exclure...

A la différence du second alinéa de l'article L188 A qui se réfère à « L'intervention de la réponse de l'autorité compétente, le premier alinéa de cet article fait pour sa part allusion à « la réponse à la demande (de renseignements) » ce qui n'est pas tout à fait la même chose... Deux conceptions sont ici envisageables : soit la réponse doit contenir tous les éléments d'information demandés par l'administration fiscale, soit cette réponse peut être considérée comme telle même si elle ne contient pas tous ces éléments d'information. Ce sera en définitive au juge de l'impôt de trancher cette question lourde de conséquences, la durée de la prorogation du délai de prescription instituée par l'article L188 A étant fonction de la solution retenue...

⁴⁵⁰ Ce délai est applicable dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court.

⁴⁵¹ On peut ici supposer que la date de la réponse étrangère devrait correspondre à la date de réception de la réponse par l'administration fiscale française et non pas à celle de l'émission de la réponse par l'administration fiscale étrangère : le second alinéa de l'article L188 A indique en effet que le contribuable doit être informé de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente étrangère au moment où cette réponse est parvenue à l'administration.

⁴⁵² Instruction précitée du 6 novembre 1997, n°31.

2 – Le redressement des bases d'imposition concernées par la demande de renseignements

D'après la loi, seuls les chefs de redressement liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements peuvent être notifiés au-delà du délai normal de reprise. Il est donc possible que les contribuables reçoivent deux, voir plusieurs notifications de redressements pour une même période vérifiée : une première notification de redressements envoyé dans le délai initial de reprise pour les faits non visés par la ou les demande(s) de renseignements, et une ou plusieurs notification(s) de redressement pour les faits visés dans cette (ou ces) demande(s). Mais lorsque la date de réponse de l'autorité étrangère le permet, l'administration fiscale privilégie toutefois le recours à une seule notification faite dans le délai général de reprise⁴⁵³.

L'envoi de demandes de renseignements résulte souvent de la constatation par l'administration fiscale d'éventuelles incohérences ou zones d'ombre révélées lors d'un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) ou encore lors d'une vérification de comptabilité. Dans ce cas, l'administration doit nécessairement attendre la réponse de l'autorité étrangère sollicitée ce qui peut l'obliger, après avoir reçu cette réponse, à renouveler la vérification de comptabilité ou l'ESFP à l'origine des demandes de renseignements. C'est pourquoi les articles L50 et L51 du LPF, qui interdisaient en principe le renouvellement d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité pour la même période et les mêmes impôts, ont été modifiés par l'article 40 de la loi du 12 avril 1996 de façon à déroger à ce dernier principe en cas d'application de l'article L188 A. Bien entendu, la nouvelle vérification de comptabilité ou le nouvel ESFP ne peuvent avoir lieu que dans la limite du délai prorogé.

Force est donc de constater qu'au-delà de la simple atteinte à la garantie de prescription, l'application de l'article L188A entraîne également la mise à l'écart de la garantie de non-renouvellement d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité. Cette mise à l'écart est d'ailleurs accentuée à l'égard de l'ESFP : Si l'article L51 subordonne la possibilité de renouveler une vérification de comptabilité à l'existence d'une réponse de l'autorité compétente étrangère à une demande de renseignements, l'article L50 reste muet sur ce point ce qui devrait autoriser à l'administration de renouveler un ESFP même en l'absence de toute réponse à une telle demande.

§2- Le non-respect des droits de la défense du contribuable

Pour M. FRANCK LE MENTEC, « la position restrictive de l'administration fiscale et des juridictions administratives apparaît contestable car il semble que le principe de respect des droits de la défense et du contradictoire impose la communication au contribuable des renseignements utilisés à son encontre, même lorsque la convention internationale qui a permis de les obtenir paraît s'y opposer... »⁴⁵⁴.

⁴⁵³ Instruction précitée du 6 novembre 1997, n°24.

⁴⁵⁴ F.LEMENTEC, « L'intensification de l'assistance fiscale internationale. Les administrations fiscales à l'heure de la mondialisation ». L'année fiscale, 2005, P.240.

Il est vrai, et on rejoint dans ce sens M. Fabrice GOGUEL, « que la position des contribuables et de leurs Conseils peut être difficile lorsque l'administration utilise des renseignements obtenus par la voie de l'assistance administrative et refuse de les communiquer ; il est évident qu'il n'y a pas de défense, ni même de dialogue réel lorsque les éléments qu'on vous oppose ne vous sont pas connus »⁴⁵⁵.

Le respect des droits de la défense et un principe général du droit⁴⁵⁶. Il a été rangé par le Conseil Constitutionnel parmi les « principes fondamentaux reconnus par les lois de la République » affirmé par le Préambule de la Constitution de 1958 »⁴⁵⁷. On rappellera que le juge de l'impôt doit prononcer la décharge des droits et des majorations lorsque l'administration a commis dans la procédure d'imposition une erreur qui porte atteinte aux droits de la défense (LPF art. L. 80 CA, al.2)⁴⁵⁸.

Au respect des droits de la défense comme justification de l'obligation d'information qui incombe à l'administration est parfois associé dans les conclusions des Commissaires du Gouvernement ou de rapporteurs publics, le principe de loyauté du débat fiscal⁴⁵⁹. Ce principe issu du droit civil, n'a toutefois pas une reconnaissance aussi large que celui des droits de la défense⁴⁶⁰.

L'obligation d'information du contribuable qui pèse sur l'administration, sur le fondement du respect des droits de la défense et de la loyauté du débat fiscal, porte sur la teneur et l'origine des renseignements ou documents qu'elle a obtenus de tiers, dans l'exercice de son droit de communication ou tout autre occasion⁴⁶¹.

L'état de la jurisprudence ; décrit plus haut, pose-t-il difficultés au regard de la protection des droits de la défense du contribuable, ainsi que l'on soutenu plusieurs commentateurs de la jurisprudence ? Il est difficile de le nier, mais il faut relativiser la difficulté et préciser de quels droits de la défense l'on parle.

Le problème n'est pas si aigu que cela, tout d'abord, dans la mesure où l'absence de communication des informations et documents couverts par le secret et utilisés pour fonder les rectifications ne dispense pas l'administration de satisfaire aux autres obligations prévues par le LPF : motivation suffisante de la proposition de rectification dans le cadre de la procédure contradictoire, en vertu de l'article 57 du LPF, notification des bases d'imposition retenue en cas de taxation d'office, en vertu de son article L 76. Ces garanties comme le soutient, M Vincent DAUDMAS « empêchent que le contribuable soit maintenu dans un total brouillard au stade de la procédure d'imposition, puisqu'il aura au minimum, dès le début de la procédure, une idée claire de la consistance des bases d'imposition que l'administration se

⁴⁵⁵ F.GOGUEL. OP.cit.P.130.

⁴⁵⁶ (CE, sect. 5 mai 1944, N°9751, Dame Veuve Trampier-Gravier : Rec, CE 1944.P.133 ; GAJA , 2005, 15 ème ed.Th.56. Dr.fisc, N°40. 10 Octobre 2009, P.37.).

⁴⁵⁷ (Conseil Const. d.éc. n°88-248. D.6. 17 janvier 1989 , Dr. Fisc . n°40 . 01 octobre 2009 , P. 37) .

⁴⁵⁸ Revue. Dr. fisc. n°40, 01 OCTOBRE 2009.P.37.

⁴⁵⁹ V. Concl. E. Mignon sous CE,8ème et 9ème SS, sect.29 décembre 2000, N° 209523, Ronche. pré-conc. P.COLIN, sous CE, avis 21 décembre 2006.Dr. fisc. N°40. 01 octobre 2009.P.37.

⁴⁶⁰ J-L. Pierre, Documents obtenus de tiers : Obligation de communication au contribuable des documents dont il a pu avoir connaissance (oui), Revue. Dr. Fisc, N°40. 01 octobre 2009.P.37.

⁴⁶¹ Ibid. P.37.

propose de retenir, ce qui le met à même de commencer à organiser sa défense. À ce titre, les obligations de secret auxquels l'administration peut être astreinte ne nous semble pas pouvoir être invoqués pour faire obstacle au respect des dispositions des articles L57 et L 76 : ces dispositions n'impliquent en effet nullement de faire étalage d'informations couvertes par le secret, mais simplement d'explicitier les conséquences que l'administration tire de ces informations sur les revenus taxables du contribuable »⁴⁶².

Cette question de sauvegarde des droits de la défense à tout son intérêt lorsque l'échange de renseignements concerne un pays en développement. Parce que les échanges sont inégaux au détriment des pays en développement, ce sont ces derniers qui se trouvaient être le plus dans la situation de pays requis. Il serait souhaitable que le pays requérant conditionne l'utilisation de l'information transmise au respect des droits et garanties fondamentaux du contribuable. Car dans certains pays en développement notamment en Afrique, au-delà de la volonté de l'administration fiscale d'accomplir ses missions de recouvrement de l'impôt et de répression de la fraude et de l'évasion fiscales, c'est toute la problématique des relations plus ou moins conflictuelles et déséquilibrées entre le fisc et le contribuable qui se pose.

Vu les problèmes auxquels sont confrontés les droits de l'homme dans certains pays en développement, il serait légitime de s'interroger si le contribuable faisant l'objet d'un contrôle jouit de tous les droits et garanties fondamentaux tels que : le respect de la vie privée, la liberté individuelle, droits de la défense, voies de recours, sanctions équitables.... qui constituent les gardes fous de sa protection contre les éventuels abus de droit ou de pouvoir de la part de leurs administrations.

Titre II- Le recours à l'assistance administrative : un instrument réel de coopération fiscale internationale mais quelle efficacité ?

L'assistance administrative internationale déclinée sous la forme d'échange de renseignements, doit être regardé dans cette optique comme un complément indispensable à l'action concertée des Etats en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationales⁴⁶³.

Ainsi, les clauses de l'assistance administrative internationale présente un intérêt stratégique pour les Etats, quel que soit le cadre juridique retenu. Mais il serait naïf de croire que cet instrument juridique constitue la solution magique (ou la clé de voûte) des problèmes soulevés par le contrôle des opérations fiscales internationales. Autant dire que là où l'assistance à l'assiette est limitée, le contrôle fiscal des opérations internationales et alors profondément compromis. Si les différentes normes qui encadrent l'assistance à l'assiette prévoient expressément des limites à cette procédure (chapitre I), il existe en outre d'autres limites qui affectent de façon significative sa portée (chapitre II).

⁴⁶² V.DAUDMAS, clauses de secret des conventions fiscales internationales : des implications à géométrie variable, RJF 4/11, Ed. F Le Febvre 2011, P360.

⁴⁶³ Ce constat vaut également pour les conventions fiscales bilatérales conclues entre deux pays à dimension économique différente (l'un développé et l'autre en développement), car les clauses de l'assistance administrative internationale peuvent jouer un rôle d'indicateur des courants d'évasion et de fraudes fiscales, comme le souligne le Professeur. B. CASTAGNEDE, OP.cit.P.243.

Chapitre I- Les limites expresses de l'assistance à l'assiette : l' échange de renseignements

D'un point de vue méthodologique, il est possible de distinguer entre des limites dans l'int é r ê t des finances publiques (Section I) et des limites dans l'int é r ê t des contribuables (Section II).

Section1- Des limites dans l'int é r ê t des finances publiques

Ces limites sont les suivantes : les pouvoirs d'investigations et pratiques administratives des Etats (la clause de l'éligislation) (§1), la clause de r é c i p r o c i t é (§2), la clause du secret (§3) et la clause de l'ordre public (§4) .

§1 - Les pouvoirs d'investigation et la pratique administrative des Etats (la clause de l'éligislation)

A - Des limites provenant de la l'éligislation interne

Pour reprendre l'expression consacr é e par les Professeurs TIXIER et GEST : Dans ce cas, un Etat contractant ; lorsqu'il communique des renseignements à l'autre Etat contractant, n'est pas tenu d'aller au-del à des limites prescrites par sa propre l'éligislation et par sa pratique administrative. De m ê me, l'Etat requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autoris é es par la l'éligislation ou les pratiques de l'Etat requ é rant, ni à communiquer des renseignements qui ne peuvent ê tre obtenus sur la base de la l'éligislation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requ é rant⁴⁶⁴.

Il est clair que les r è gles et les proc é dures concernant le recueil des informations n é cessaires pour évaluer l'obligation du contribuable peuvent diff é rer d'un pays à l'autre. De plus, les pouvoirs accord é s à l'administration pour proc é der aux investigations ainsi que les crit è res suivis par les inspecteurs des imp ô ts en vue de v é rifier les d é clarations et la comptabilit é des contribuables sont r é gies par diff é rentes s é ries de r è gles administratives dans chaque juridiction⁴⁶⁵ . Il serait singulier qu'un Etat obtienne pour un autre Etat des renseignements qu'il ne pourrait obtenir pour lui-m ê me. Peu importe, à cet égard, que la l'éligislation de l'Etat requ é rant soit plus é tendue que celle de l'Etat requis.

Dans ce cas l'efficacit é de l'assistance administrative d é pend de la diligence avec laquelle les services é changent des informations, mais aussi de l'ampleur des investigations à conduire et de la pr é cision des informations fournies. Les divergences l'éligislatives et des pratiques administratives ne sont pas de nature à faciliter les é changes et elles peuvent constituer un obstacle à la coop é ration fiscale internationale. Il s'agit d'une clause r é currenente que nous trouvons dans la majorit é des Conventions fiscales bilat érales conclues sur la base des Mod è les OCDE, ONU ou de la Convention d'Assistance Administrative Mutuelle.

⁴⁶⁴ G.GEST, (G).TIXIER, OP.cit.P.559.

⁴⁶⁵ B.GANGEMI, art. Pr é cit é P.69.

Le Modèle de Convention de l'OCDE précise qu'un Etat contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par ses pratiques administratives ou par celles de l'autre Etat contractant⁴⁶⁶, faute de quoi, ces renseignements n'auraient aucune valeur probante dans l'Etat destinataire.

B-Des limites provenant de la pratique administrative

En fait, la notion de « pratique administrative » est assez obscure est utilisée en général par les pays requis pour refuser l'assistance qui leur est demandée. Ainsi que, l'observait d'ailleurs la Commission européenne : « il est extrêmement difficile de cerner les pratiques administratives limitatives. Dans la presque totalité des cas, leur existence n'est révélée que lorsqu'elles sont invoquées par un Etat membre pour refuser l'assistance qui lui est demandée »⁴⁶⁷.

À ce propos une proposition de Directive fut présentée par la Commission au Conseil le 10 février 1989 dite « Directive scrivener ». Cette Directive proposait de modifier celle de 1977 de telle sorte que l'Etat requis ne puisse plus invoquer l'existence de restrictions purement administratives pour refuser de donner une suite favorable à une demande de renseignements formulée par les autorités fiscales de l'Etat membre du contribuable en cause lorsque elle pouvait faire valoir des présomptions précises permettant de penser qu'il y a eu fraude. Toutefois, aucune suite n'a été donnée à cette proposition de Directive⁴⁶⁸.

Un autre cas révélateur de ce constat, celui de l'instruction du 27 mai 1969 qui souligne que l'administration française n'insiste pas lorsque, pour un cas donné l'administration américaine déclare ne pas être à même, compte tenu de sa propre législation ou de sa pratique, de fournir l'assistance prévue par l'accord. Réciproquement, si l'administration américaine venait à demander des renseignements autres que ceux qui peuvent être normalement recueillis en application de la législation française ou de la pratique habituelle, il y avait lieu de se borner à faire état de cette impossibilité⁴⁶⁹. Cette limite tient de la réciprocité des services que les Etats contractants peuvent se rendre.

§2-La clause de réciprocité

La condition de réciprocité signifie qu'un Etat n'est pas normalement obligé de fournir des renseignements que l'autre Etat pourrait lui-même obtenir en application de sa propre législation ou de « sa pratique administrative normale ». Selon la terminologie employée par le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 : « doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale des renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un

⁴⁶⁶ Article 26 paragraphe 3, Al(a) du Modèle de l'OCDE. La Convention Multilatérale annonce également la même limite dans son article 21, para.2, Al. (C).

⁴⁶⁷ Réponse N° 112/90 de la Commission des Communautés européennes à Mme LULLING : JOCE du 20 Aout 1990, N° 207/20, cité par J-N.THOMAS, OP.cit.P.307.

⁴⁶⁸ JOCE du 7 juin 1989, N° C.141.P.7.cité par J-N .THOMAS. op.cit.P.307-308.

⁴⁶⁹ BOCD 1969-II-4530, N° 134 sur l'ancienne convention franco-américaine Ed.F. LEFEBRE. Paradis fiscaux et opération internationales 2 ème éd-1 er juillet 2002.P.150.

examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte ».

La condition de réciprocité n'est pas seulement une clause insérée dans les accords (A) mais elle est aussi une pratique tangible (B). Les attitudes des Etats à cet égard sont qualifiées tantôt de strictes, tantôt de souples (C).

A- La réciprocité juridique

Cet aspect ressort du corps du texte conventionnel prévoyant l'échange de renseignements. Ainsi les pays contractants ne sont pas obligés de satisfaire la demande de renseignements :

« a - de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant ;

b - de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat »⁴⁷⁰.

Ces documents internationaux fixent une sorte « d'attitude minimale ».⁴⁷¹ Selon cette approche, l'Etat requis n'est pas tenu d'accorder une assistance plus étendue que celle de l'Etat requérant pourrait accorder ou bien avait déjà accordé sur son territoire. De plus, l'Etat requis n'est pas tenu de fournir plus de renseignements qu'il n'est d'usage chez lui. Autrement dit, l'Etat requis peut refuser de fournir les informations lorsque l'Etat requérant ne peut obtenir ou fournir de telles informations sur la base de sa législation ou ses pratiques administratives.

Ceci nous amène naturellement à une restriction du champ des renseignements des demandes susceptibles d'être formulées par l'Etat requérant et pose en filigrane le problème des déséquilibres matériels et organisationnels entre les Etats contractants.

Il faut souligner que si les systèmes d'informations des signataires de la Convention sont très différents, le droit de refuser des renseignements faute de réciprocité juridique peut conduire à un échange très réduit des renseignements. Dans ces conditions, l'assistance est limitée à l'échange des renseignements susceptibles d'être obtenus sur la base de la « plus restrictive des deux législations »⁴⁷².

Par exemple, la Convention entre la Belgique et la Suisse du 28 août 1978, ne prévoit que l'échange de renseignements pour appliquer la convention. La Suisse est très réticente à transmettre des informations qui permettent d'appliquer la législation fiscale Belge. Réciproquement, la Belgique est avare de ses informations vis-à-vis de la Suisse⁴⁷³.

⁴⁷⁰ Article 26, para.3, Al. (a) du Modèle OCDE, version 2005 et article 21, para.2, Al. (a) et (c) de la Convention Multilatérale et article 8 para.3 de la Directive Communautaire.

⁴⁷¹ Commentaire sur les dispositions de la Convention Multilatérale art.21, para.2.

⁴⁷² P.COURTOIS, OP.cit.P.222.

⁴⁷³ C.DOCCLO, art. Précité P.315.

Sur un autre plan, le manque des moyens des pays en développement qui explique leur incapacité à fournir des renseignements en retour aux demandes des pays développés, peut par conséquent les priver de renseignements forts utiles à l'imposition des entreprises internationales.

En effet, ces pays dont l'Algérie fait partie se trouvent défavorisés objectivement par la clause de réciprocité qui semble beaucoup plus adaptée au pays d'égal niveau du développement économique.

La position de l'administration fiscale française sur ce point est digne d'intérêt car sa pratique montre une coopération avec les pays en développement quand bien même ceux-ci ne sont pas en mesure de faire respecter la règle de réciprocité et sont dans l'incapacité de satisfaire aux demandes formulées par la partie française. Pierre LEVINE écrit, à ce titre, que «(...) Le désir que manifeste l'Etat français en matière de répression de la fraude et de l'évasion fiscale l'amène à promouvoir l'échange de renseignements quand bien même celui-ci demeure déséquilibré C'est ainsi que la France continue de fournir des informations aux Etats en développement, alors même que ceux-ci ne répondent pas aux demandes qu'elle peut adresser de son côté »⁴⁷⁴.

B- La réciprocité faite

La réciprocité suppose que les échanges de renseignements réalisés dans les deux sens soient équilibrés. Même si les pays ne mettent pas la clause de la réciprocité pratique expressément dans l'article d'échange de renseignements, il est évident qu'en pratique leurs administrations fiscales mettront assurément moins d'empressement à communiquer les informations à une administration étrangère qui reste sourde à leurs demandes⁴⁷⁵.

L'efficacité de la clause est fonction non seulement des limites juridiques et administratives imposées par les lois des deux Etats, mais également par le volume des renseignements reçus, ce qui signifie que l'absence de l'intérêt réciproque dans l'utilisation de la disposition en diminue la valeur pratique⁴⁷⁶.

Dans ce cadre, il se pourrait que les pays évoquent la condition de l'intérêt fiscal national pour donner suite à la demande de renseignements de leurs partenaires conventionnels. Le concept de «l'intérêt fiscal national », signifie qu'une partie contractante ne peut fournir de renseignements à une autre partie liée que si ces derniers présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale⁴⁷⁷. Mais l'article 26 paragraphe 4 du Modèle OCDE qui a été ajouté pour la première fois dans la version 2005, traite de l'obligation explicite d'échanger des renseignements lorsque les renseignements demandés ne sont pas nécessaire à l'Etat requis à des fins fiscales nationales.

⁴⁷⁴ P.LEVINE, La lutte contre l'évasion fiscale..., op.cit.P.434.

⁴⁷⁵ A.BAILLEUX, l'échange de renseignements dans le cadre de l'assistance administrative internationale, Revue Générale de Fiscalité N° 8-9 aout /septembre 1990.Bruxelles. P.212.

⁴⁷⁶ F.A.G. PRATS, op.cit.P.138.

⁴⁷⁷ Module sur les aspects juridique de l'échange de renseignements, OCDE, OP.cit.P.17.

De la réciprocité juridique et pratique il résulte que « l'application des mesures d'assistance à l'assiette est limitée à l'échange de renseignements susceptibles d'être obtenus sur la base de la restrictive des deux législations. Ainsi l'Etat requis peut refuser de fournir des renseignements qu'il serait en mesure d'obtenir lorsque des informations de même nature ne pourraient pas lui être fournies par l'Etat requérant sur la base de la législation ou de la pratique normale de ce dernier »⁴⁷⁸

C- Les attitudes des Etats

Les attitudes des Etats issus de leurs pratiques ont été analysées par les rapports nationaux présentés au Congrès International de Droit Financier et Fiscal tenu à Stockholm en 1990. Le rapporteur général du Congrès M.GANGEMI⁴⁷⁹ a résumé ses attitudes dans son rapport aux termes duquel « en général l'attitude de l'administration fiscale peut être considérée comme « stricte » chaque fois que, avant de fournir l'information ; cette administration vérifie que les conditions énoncées dans la clause sont satisfaites dans les deux pays ; en revanche elle peut être considérée comme « souple » chaque fois que l'information est donnée sous réserve que les conditions soient remplies, soit dans le pays sollicité soit dans le pays requérant ». Selon ses critères on peut considérer l'administration Néerlandaise comme « stricte » puisqu'elle veut que « la condition de réciprocité soit remplie tant juridiquement que pratiquement »⁴⁸⁰. Par contre, les administrations fiscales des Etats-Unis, du Canada et de la Norvège sont considérées comme « souples » et ne cherchent pas la réciprocité et prennent en considération leurs propres lois et pratiques administratives pour exercer l'échange de renseignements⁴⁸¹.

L'attitude de l'administration Espagnole peut être qualifiée de « prudente » car, et en cas de doute, elle demande à l'administration requérante des éclaircissements, à l'appui des documents sur l'application de la réciprocité est parfois les demandes sont écartées par le fisc espagnol. Cependant, comme le précise le rapporteur espagnol, cette prudence est l'un des principaux obstacles à l'échange rapide d'informations⁴⁸².

Dans d'autres pays comme la France, l'Allemagne, la Suède et les Pays-Bas, les autorités fiscales exigent habituellement une confirmation formelle que tous les moyens d'investigation dont dispose le pays requérant a été épuisé⁴⁸³.

§3- La clause du secret

La clause du secret repose essentiellement sur le principe de spécialité (A) et la faculté donnée aux Etats requis de refuser de donner des renseignements (B) entourés d'un secret bancaire (C) ou autres secrets professionnels, industriels ou commerciaux (D).

⁴⁷⁸ P. DIBOUT, OP.cit.P.9.

⁴⁷⁹ B.GANGEMI, art. Précité PP.55-97.

⁴⁸⁰ F-I.SCHIMTZ, Rapporteur Néerlandais, Congrès de Stockholm, op.cit 9.425.

⁴⁸¹ B.GANGEMI, art. Précité P.71.

⁴⁸² Ibid. P.71.

⁴⁸³ Ibid. P.72.

A- Le principe de spécialité

Selon ce principe, les informations reçues d'une administration fiscale étrangère « ne doivent être utilisées que pour l'établissement ou le recouvrement des impôts mêmes si elles sont susceptibles d'intéresser d'autres réglementations et de révéler des infractions d'une nature différente (par exemple une législation sociale au contrôle des changes) »⁴⁸⁴.

Toutefois, il est fait remarquer que l'article 9-§2 du Règlement Communautaire de 1992 relatif à l'échange de renseignements en matière de TVA, permet de déroger à ce principe, en confiant à l'autorité compétente de l'Etat membre qui a fourni les informations, la possibilité d'autoriser l'Etat membre requérant d'utiliser les informations ainsi reçues à d'autres fins similaires autres que celles relatives à la poursuite des infractions à la législation fiscale.

B- La faculté de refuser de donner suite à une demande de renseignements

Il est généralement admis que les Etats requis ne sont pas tenus de donner suite à une demande de renseignements. Cette faculté est laissée à l'appréciation des Etats requis. Il est ici clair qu'une interprétation trop large donnée au secret à protéger aurait alors des conséquences néfastes sur l'efficacité de l'assistance à l'assiette.

Les règles de confidentialité s'appliquent à tous les types de renseignements y compris à la fois aux renseignements fournis dans le cadre d'une demande et aux renseignements transmis en réponse à une demande⁴⁸⁵.

1- La confidentialité des renseignements échangés

La protection du secret fiscal est à la base d'une confiance mutuelle et la condition d'une coopération fructueuse entre les Etats. Le secret peut jouer un double rôle dans la procédure d'échange de renseignements, soit ils justifient la non communicabilité de certains renseignements par l'Etat requis (a), soit il protège la confidentialité de ceux susceptibles d'être transmis par l'Etat requérant (b).

a- La clause du secret de l'information et l'Etat requis

Selon les professeurs GEST et TIXIER, la présence du secret opposable par l'Etat requis « s'explique par le sens qu'à chaque Etat de protéger ses ressortissants contre tout risque d'indiscrétion, et par la même, notamment de ne pas désarmer l'économie nationale face à la concurrence étrangère ». Pour ses auteurs, « il est donc possible d'y voir la manifestation d'une autre préoccupation des gouvernements, celle de sauvegarder « l'ordre

⁴⁸⁴ Instruction du 17 décembre 1981, N° 21. BODGI* 13-K-81. Voir sur ce point les conclusions de L.MEHL sous CE 13 mars 1968, N° 66-801, 7eme S-S (Dr. Fisc.1969. N° 9.Comme.314°) CITE PAR N-J.THOMAS. op.cit.

⁴⁸⁵ P.DIBOUT, op. cit.P.9.

public », notion dont sont tirées d'autres restrictions apportées à l'assistance fiscale entre Etats
»⁴⁸⁶.

Il faut souligner que la restriction de la clause du secret tant au niveau national qu'au niveau conventionnel ne doit pas être interprétée comme une interdiction de fournir l'information demandée. Les pays peuvent utiliser cette clause plutôt comme une possibilité de la refuser chaque fois que les autorités fiscales du pays sollicité craignent que l'information puisse entraîner la divulgation d'un secret⁴⁸⁷

Dans la mesure où la confidentialité est garantie par l'instrument régissant l'échange de renseignements et par la législation nationale applicable dans le pays recevant les informations, il n'est pas possible d'invoquer les règles nationales de secret fiscal pour refuser de fournir des renseignements demandés⁴⁸⁸.

b - La clause du secret et l'Etat requérant

Au regard du secret fiscal, l'Etat requérant est tenu au secret, de la même manière que s'il s'agissait de renseignements obtenus en application de la législation interne de l'Etat requérant et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts donnant lieu à l'échange de renseignements par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par le contrôle de ces opérations (la divulgation aux organismes de contrôle de l'administration fiscale ayant été ajoutée lors de la révision de 2005. (Article 26 §2 du Modèle OCDE).

Ces renseignements ne peuvent servir de base au déclenchement de procédures autres que fiscales, comme par exemple réprimer des infractions à la législation des changes ou à la réglementation des prix ou autres délits non fiscaux.

Si l'administration du pays requérant utilise les renseignements obtenus pour d'autres fins que fiscales, il n'y aura pas de sanctions prévues à l'égard de ce pays. Le risque est de voir l'administration du pays requis s'abstenir à répandre aux demandes formulées par ce pays lequel serait inscrit sur une sorte de liste noire, d'où le caractère pragmatique de la sanction.

Le caractère confidentiel des renseignements échangés empêche la divulgation des renseignements au public, et ne permet de les utiliser qu'à des fins fiscales en mettant des limites au droit interne ainsi que par la pratique administrative. En général, ces normes et pratiques administratives sont capables d'éliminer les conflits entre les dispositions du traité et les dispositions internes concernant la confidentialité⁴⁸⁹.

Selon les commentaires de l'OCDE, il y a lieu d'éviter une interprétation trop large de ces dispositions ; les Etats contractants doivent avant de les invoquer apprécier avec soin, si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application.

⁴⁸⁶ G.GEST, G.TIXIER, op.cit.P.559.

⁴⁸⁷ B.GANGEMI, art. Préface P.72.

⁴⁸⁸ Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, OCDE, op.cit.P.14.

⁴⁸⁹ B.GANGEMI, op.cit.P.80.

En définitive, le pouvoir d'appréciation des intérêts du contribuable est laissé entre les mains des Etats de telle sorte que si un Etat décide de communiquer des renseignements de l'ordre du secret, telle que nous venons de les décrire, il ne peut être attaqué par le contribuable pour infractions aux règles de secret, à moins qu'il existe dans cet Etat une législation interne protectrice du dit secret.

C- Le secret bancaire

La nouvelle version du Modèle OCDE 2005 a ajouté le paragraphe 5 qui pose le principe de l'inopposabilité du secret bancaire en disposant que les restrictions posées par le paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, ou encore par un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agents ou fiduciaire, ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.⁴⁹⁰

En 2008, l'ONU adopte une version similaire pour l'article 26 de son Modèle.

Cela étant, le domaine bancaire reste le terrain privilégié de l'opposition d'intérêts entre les Etats dans le cadre de l'assistance administrative internationale, en dépit des efforts déployés par l'OCDE à l'effet de favoriser ce type d'échange.

La pratique bancaire de certains Etats laisse subsister des interrogations sur leurs réelles motivations, car si officiellement le principe de la dérogation au secret bancaire est admis au titre de l'échange de renseignements, les modalités de sa mise en œuvre par les législations internes font généralement obstacle à sa réalisation.

Il est par exemple reproché au Luxembourg, la Suisse ou Monaco de ne pas disposer des fichiers centraux des comptes bancaires, comme il en existe en France (FICOBA), ce qui oblige les Etats requérants à appuyer leur demande de renseignements de détails très précis (numéro de compte bancaire, nom et adresse de l'établissement financier.....).

Tous les pays ne disposent pas d'une législation aussi musclée que la France en matière de dérogation pour secret bancaire⁴⁹¹. Cette législation vide en effet le secret bancaire de quasiment toute sa substance et fait même parfois du banquier français un auxiliaire de l'administration fiscale.

De toute évidence, les problèmes soulevés par l'échange de renseignements sont nettement aggravés dans le cas algérien ou l'archaïsme du système bancaire et son retard dans l'informatisation sont un handicap institutionnel qui entrave avant tout le bon fonctionnement du contrôle fiscal interne.

⁴⁹⁰ B.CASTAGNEDE, Précis de fiscalité ..., op.cit.P.396.

⁴⁹¹ Sur les pratiques des pays en matière d'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, voir Rapport de l'OCDE visant à améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales OCDE, 2000, site de l'OCDE.

Le secret bancaire fait partie des images fortes propres en Luxembourg, à la Belgique, à l'Autriche et à la Suisse. Ces Etats ont tous émis des réserves au paragraphe 5 du Modèle OCDE précité

1- Le Luxembourg

De fait, le droit de regard de l'administration luxembourgeoise sur les comptes bancaires des citoyens reste pour de nombreux Luxembourgeois l'apanage d'un régime totalitaire.

Il faudra attendre 1989, donc bien après la mise en place de la loi bancaire de 1981, pour voir la pratique explicitement consacré par un texte réglementaire : « les administrations fiscales ne sont pas autorisées à exiger des établissements financiers des renseignements individuels sur leurs clients (...) »⁴⁹². Si ce texte reste toujours en vigueur, comme le souligne M. Bob. KIEFFER, « sa portée se trouve aujourd'hui limitée aux clients domiciliés au Luxembourg, ainsi que dans certains pays tiers avec lesquels aucun mécanisme d'échange n'a encore été mis en place »⁴⁹³.

Cédant à la pression internationale, le Luxembourg a annoncé en mars 2009 la levée partielle du secret bancaire dans les traités de non-double imposition, en faveur de l'échange de renseignements, sur demande spécifique de l'administration fiscale de l'Etat contractant. À ce titre, fut lancé un large mouvement de renégociation des traités de non double imposition sur la base du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005.

À ce jour le Luxembourg a conclu une trentaine de ces conventions bilatérales. La procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande est fixée par la loi du 31 mars 2010. En vertu de celle-ci⁴⁹⁴ l'échange se fait au niveau des administrations. L'administration de l'Etat requérant adresse une demande de renseignements à l'administration fiscale luxembourgeoise dans laquelle elle précise les renseignements souhaités. Ceux-ci doivent être «vrai semblablement pertinents » pour l'application de la Convention ou de la législation relative aux impôts visés par la convention. L'administration luxembourgeoise s'adresse ensuite à la banque pour obtenir les renseignements voulus. Il est seulement possible de procéder à un tel échange pour des cas précis et spécifiques et sans condition que l'Etat requérant ait épuisé d'abord les sources habituelles de renseignements prévus par la procédure interne.

Le Luxembourg qu'a signé la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE. Cette Convention-cadre sert désormais de base pour les négociations sur la coopération bilatérale en matière fiscale. Elle prévoit non seulement l'échange sur demande est automatique, mais également l'échange spontané d'information, ainsi que des contrôles simultanés et l'aide au recouvrement.

⁴⁹² Règlement grand-ducal 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales. Mem, N° 15. 28 mars 1989, P.181.cité par B.KIEFFER table ronde sur le secret bancaire : approches, française, Suisse, Luxembourgeois, L N°01-janvier-février 2014.P.99-104.

⁴⁹³ Ibidem. P.103.

⁴⁹⁴ Ibidem. P.103.

Les changes automatiques en application de la Directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne. Celui-ci entrera en vigueur au 1er janvier 2015, date qui marquera alors la fin de la période de transition pendant laquelle le Luxembourg privilégiait le système de la retenue à la source des revenus de l'épargne. L'échange automatique portera sur les intérêts payés par un agent payeur Luxembourgeois à une personne physique, bénéficiaire effectif, résidant dans un autre Etat-membre au territoire associé de l'UE. Les premiers échanges auraient intervenu début 2016 et porterait sur les paiements d'intérêts effectués en 2015⁴⁹⁵.

En somme, le secret bancaire luxembourgeois ne s'oppose pas, à l'Etat actuel et de manière générale, à l'entraide fiscale. Conventions bilatérales et Directives européennes offrent aux pays intéressés un éventail de moyens pour obtenir des autorités luxembourgeoises des informations sur les avoirs de leurs ressortissants dans les livres des banques installés au Grand-duché⁴⁹⁶.

2- La Belgique

En Belgique, les banques n'ont qu'une obligation contractuelle de confidentialité envers leurs clients, les pouvoirs d'investigation de l'administration sont limités au regard des établissements financiers. L'administration des contributions directes ne peut utiliser les informations recueillies dans les comptes, livres et documents des établissements de banques, de charge, de crédit et d'épargne pour imposer leurs clients⁴⁹⁷, à moins qu'un mécanisme de fraude soit détecté. Dans ce cas-là l'administration fiscale peut relever les informations nécessaires pour déterminer les impôts dus par le client⁴⁹⁸.

La Belgique a émis une réserve de ne pas inclure le paragraphe 5 de l'article 26 du Modèle OCDE version 2005 cité dessus, dans ces Conventions conclues au niveau bilatéral. Elle a bien déclaré que lorsque ce paragraphe 5 est inclus dans une de ces Conventions, l'échange de renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière est limité à l'échange de renseignements sur demande concernant à la fois un contribuable précis et une banque ou un autre établissement financier précis⁴⁹⁹.

La Belgique a conclu une nouvelle Convention fiscale avec les Etats-Unis prévoyant l'échange d'informations bancaires sur demande (entrée en vigueur le 28 décembre 2007). L'article 25 relatif à l'échange d'informations et l'assistance administrative a repris le paragraphe 5 du nouvel article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Il prévoit, en outre, que pour obtenir des renseignements bancaires, l'administration fiscale de l'Etat contractant requis pourra demander la communication de renseignements et mener des enquêtes et organiser des administrations, nonobstant toutes dispositions contraires contenues dans sa législation fiscale interne. Le Protocole à la Convention prévoit pour ce qui est de l'article, les documents bancaire seront échangés seulement sur demande.

⁴⁹⁵ Ibidem. P.104.

⁴⁹⁶ Ibidem. P.104.

⁴⁹⁷ Article 224 alinéa 1 du code Belge des Impôts sur le revenu (CIR).

⁴⁹⁸ Article 318 du CIR Belge.

⁴⁹⁹ Mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale OCDE, 18 juillet 2008.

D'ormais, la Belgique échangera également des informations bancaires pertinentes sur demande dans les affaires fiscales dans le cadre de la nouvelle Convention conclue avec les Etats-Unis. La Belgique s'est déclarée disposée à négocier, au niveau bilatéral, l'échange d'informations bancaires avec d'autres pays⁵⁰⁰.

3- L'Autriche

Dans le cadre des Conventions de double imposition (CDI), l'Autriche ne transmet pas d'informations si cela exige une rupture du secret bancaire Autrichien. En outre, l'Autriche ne donne pas de renseignements sur la base d'un traité de double imposition si cela nécessite des témoignages de personnes ayant le droit de refuser de témoigner tels que les parents du contribuable, des avocats, des notaires, des Conseillers fiscaux⁵⁰¹.

Cependant, l'Autriche est autorisée à échanger des renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière lorsque de tels renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête pénale qui est menée dans l'Etat requérant concernant la Commission de fraude fiscale⁵⁰².

Dans le cas Autrichien, les informations bancaires ne peuvent faire l'objet d'un échange de renseignements sollicité par un Etat étranger que s'il s'agit d'une procédure fiscale concernant la commission volontaire d'infractions fiscales qui a été engagée dans l'Etat requérant. Telle est en effet la procédure interne d'accès aux renseignements bancaires par les autorités fiscales Autrichiennes dans des affaires pénales⁵⁰³. Cependant en vertu d'une décision de la cour suprême administrative du 26 juillet 2006, des renseignements peuvent être requis d'une banque seulement si l'acte à l'origine de la procédure pénale dans l'Etat requérant a été formellement notifié au contribuable étranger et s'il lui a été donné l'opportunité de faire appel. La Cours Suprême Administrative Autrichienne a confirmé la décision d'une banque autrichienne de ne pas divulguer des renseignements demandés par l'Allemagne en termes de la Convention d'entraide mutuelle en matière fiscale pénale. Puisque le contribuable allemand n'avait pas été formellement informé de l'engagement de la procédure fiscale pénale, et n'avait pas en conséquence eu la possibilité de faire appel. La cour suprême administrative n'a donc pas estimé que la procédure engagée par l'Allemagne fût comparable à la procédure autrichienne et a décidé que le fait d'autoriser la levée du secret professionnel sans donner au contribuable la possibilité de faire appel équivalait à une absence de protection juridique⁵⁰⁴.

4 - La Suisse

Bien que le secret bancaire soit vigoureusement protégé au Luxembourg et en Suisse, il n'est cependant pas absolu.

⁵⁰⁰ Coopération fiscale, 2008, Vers l'établissement de règles de jeu équitables, Evaluation par le forum Mondial sur la fiscalité OCDE, P.14.

⁵⁰¹ R.BRIHEM, Rapporteur autrichien, Congrès de Stockholm, op.cit.P.223.

⁵⁰² Commentaire sur l'article 26 du Modèle OCDE, Version, 2005, paragraphe 23, P.343.

⁵⁰³ Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, Rapport d'étape 2007, OCDE, P.27.

⁵⁰⁴ Ibid.P.27.

Les banques luxembourgeoises et Suisses, notamment, ne peuvent opposer le secret professionnel aux autorités judiciaires agissant dans le cadre d'une procédure pénale. Or la France peut, sur le fondement de la convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale de 1959, demander aux autorités judiciaires luxembourgeoises ou Suisses de lever le secret bancaire à son profit afin de lui communiquer les informations intéressant l'infraction pénale pour laquelle l'entraide a été mise en œuvre⁵⁰⁵.

Mais encore faut-il, conformément en principe de la double incrimination, que cette infraction corresponde aux critères de la législation luxembourgeoise ou Suisse sur la mention d'escroquerie fiscale pour que les autorités judiciaires compétentes puissent demander la levée du secret bancaire. Au Luxembourg, cette infraction consiste en l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses portant sur un montant significatif d'impôt et qui, par ailleurs, tend à dissimuler des faits pertinents au fisc ou à le persuader de faits inexacts. En Suisse, l'escroquerie fiscale vise (l'utilisation de documents falsifiés (fausses factures, fausses comptabilités...)) dans le but de tromper le fisc. En outre, en vertu de la convention de la règle dite de spécialité, l'entraide accordée n'autorise en principe la France à n'utiliser les informations recueillies que pour punir les infractions pour lesquelles l'entraide judiciaire a été accordée⁵⁰⁶.

Que restera-t-il du secret bancaire Suisse, sérieusement ébranlé ces dernières années ?

Depuis 2009, l'assistance en matière fiscale accordée par la Suisse a subi de profondes modifications. Au début de l'année 2009, sous l'impulsion des principaux pays membres de l'UE et des Etats-Unis, l'OCDE a menacé d'inscrire la Suisse sur une liste de paradis fiscaux si elle ne se mettait pas en conformité avec les standards d'échange d'information de l'OCDE. La Suisse distinguait la fraude fiscale, délit pénal, de l'évasion fiscale, passive de simples poursuites administratives, et n'autorisant donc pas la levée du secret bancaire⁵⁰⁷.

En conséquence, jusqu'en 2009, le secret bancaire était pleinement opposable aux autorités fiscales étrangères et la Suisse ne leur prêtait pas d'assistance. En Mars 2009, le Conseil fédéral a brusquement ouvert la brèche, acceptant d'accorder l'entraide administrative en matière fiscale aux conditions de l'article 26 du Modèle de l'OCDE.

Toutes les Conventions de double imposition ont été renégociées avec les Etats qui en ont fait la demande. La première d'entre elles est entrée en vigueur, en Novembre 2010.

Les conditions de l'assistance sont fixées par les Conventions. Dans un premier temps, la Suisse adaptait une interprétation très restrictive des conditions d'entraide. Or, il a fallu admettre que le droit interne ne pouvait pas déroger au droit international et que le commentaire de l'article 26 du Modèle OCDE jouait un rôle prédominant. Aujourd'hui, l'assistance est accordée très largement, non seulement dans le cadre de l'application de la

⁵⁰⁵ N-J. THOMAS, op.cit.P.311.

⁵⁰⁶ Ibid. P.312.

⁵⁰⁷ F.PERROUTIN, Les évaluations du secret bancaire Suisse, P.A, N°45, 2 mars 2012, P.3.

Convention considérée (petite entraide)⁵⁰⁸, mais aussi pour les besoins de taxation de tous les impôts internes aux Etats signataires (grande entraide)⁵⁰⁹. Conformément à l'article 26 aliénés du Modèle de Convention fiscale OCDE, le secret bancaire n'est pas opposable et les banques sont tenues de collaborer, même à des fins de taxation. La situation est paradoxale, puisqu'en droit interne, les autorités cantonales n'ont pas accès aux données bancaires dans le cadre d'une procédure de taxation ou de soustraction simple⁵¹⁰.

En l'état actuel, la Suisse procède à l'échange de renseignements uniquement sur demande. L'échange automatique et l'assistance spontanée n'existe pas. A l'origine, la Suisse posait des conditions très strictes, L'assistance ne devait être fournie que dans des cas individuels et précis. Les principes de spécialité et l'interdiction de toute fishing expédition (la pêche à l'information) étaient présents comme des conditions absolues. La personne visée peut être un résident fiscal d'un Etat contractant ou non-résident. Initialement la Suisse exigeait que le nom et l'adresse de celle-ci figurent dans la demande. Or, ces exigences se sont petit à petit amenuisées. D'une identification « indubitable », les autorités helvétiques ont dérivé vers l'admission d'une identification « autrement que par un nom et une adresse », par un compte en banque notamment⁵¹¹.

Enfin, dans le rapport sur « la stratégie pour une place financière suisse crédible, conforme aux règles de la fiscalité compétitive »⁵¹² le Conseil fédéral présente un débat sur l'échange automatique d'informations.

En septembre 2013, au sommet du G20 à Moscou, le Conseil fédéral a accepté l'idée d'un standard de coopération basé sur l'échange automatique de renseignements. Or l'échange automatique entre autorités fiscales pose des difficultés au plan interne. En effet il suppose que l'autorité fiscale collecte au préalable des informations requises avant de les communiquer aux autorités étrangères. Outre le coût induit par cette opération, encore faut-il mettre en place les outils notamment juridiques nécessaires pour l'organiser. A l'évidence, la mise en œuvre d'un tel mécanisme représente un effort considérable auquel de nombreux acteurs économiques sont réticents⁵¹³.

D- Les secrets professionnels, industriels ou commerciaux

Aux termes des standards développés par l'OCDE pour l'élaboration des Conventions fiscales internationales, l'article 26 dans son paragraphe 3 précise que « (...) 3- les dispositions du paragraphe 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

⁵⁰⁸ A.RAPPO, Le secret bancaire : approche française, suisse et Luxembourgeoise, Revu. Dr. Bancaire et financier, N°1-janv. fév.2014, p103

⁵⁰⁹ Ibid. p 103

⁵¹⁰ Ibid. P.103

⁵¹¹ Ibidem. P.103

⁵¹² F. PERROGTIN, OP.cit.P.4

⁵¹³ A.RAPPO., OP.cit.P.103

(...) C de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public... »⁵¹⁴.

Le Comité fiscal des affaires fiscales de l'OCDE a rajouté de nouveaux paragraphes au Modèle de l'OCDE dans sa version 2005 à l'effet d'expliquer la signification du secret commercial et industriel consistant en «...des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination et l'évaluation au recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières y compris les livres et documents comptables ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant un certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète Décret dans une demande de prêt ou dans un contrat que délient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être échangés en conséquence ». L'OCDE ne souhaite pas ainsi que l'échange de renseignements se heurte à des obstacles en raison d'une interprétation large du secret commercial, industriel ou professionnel⁵¹⁵.

En revanche, comme la notion d'ordre public, la notion du secret est aussi flexible. Le refus de communiquer des informations, pour des considérations strictement politiques dont personne ne fait officiellement état, est justifié au nom du secret professionnel, principe général et absolu qui ne supporte d'exceptions que dans les l'hypothèse expressément et limitativement définies par la loi⁵¹⁶.

En France, l'article L.86 du LPF prévoit un droit de communication de l'administration fiscale à l'égard des membres des professions non commerciales comme les avocats, les comptables et les notaires sur « l'identité du client portant le montant, la date et la forme de versement ainsi que les pièces annexes de ces versements ».

La jurisprudence en a tiré la conclusion que la règle du secret professionnel n'était plus opposable de façon absolue à l'administration fiscale⁵¹⁷.

Selon le rapport de l'OCDE de 1994, la reconnaissance du secret industriel ou commercial et sa protection n'est pas un obstacle grave à l'échange de renseignement.

⁵¹⁴ La convention multinationale reprend la même stipulation dans son article 21 §2-alinéa (d).

⁵¹⁵ Paragraphes 19.1 et 19.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle OCDE.

⁵¹⁶ T.LAMBERT, art. Précité P.216.

⁵¹⁷ C.E 22. Déc.1982, 27893, RJF, 1983.2.102, Dr. Fisc. N.23.1983. Concl. RIVIERE, cite par C.DAVID, A. FOQUET, B.PLAGNET : Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, UE édition. DALLOZ, 2003.P166.

Quand-il-s'agit de renseignements confidentiels, les pays requérants peuvent retenir des dispositions spéciales afin de préserver le caractère secret de ces informations.

Le Manuel de l'OCDE, illustre bien le cas dans lequel l'Etat requis peut faire jouer le secret professionnel : «En réponse à une demande du pays 'B' l'autorité compétente du pays 'A' ouvre un contrôle approfondi de l'entreprise pharmaceutique 'C', résidente du pays 'A'. En conséquence l'autorité compétente du pays 'A' vient à connaître des informations commerciales extrêmement précieuses concernant la fabrication du produit lui-même. Ces renseignements vont normalement être soumis aux restrictions décrites-ci-dessus, et l'autorité compétente du pays 'A' peut refuser de les fournir au pays 'B' ou du moins retirer les éléments sensibles des renseignements fournis à 'B' »⁵¹⁸.

Il est évident que certaines professions comme les avocats présentent un intérêt particulier par rapport à la question (1), par contre la profession de mandataire suscite une polémique (2).

1- Le cas des avocats

Dans la nouvelle version de 2005 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de l'OCDE, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a abordé la mention de la protection des communications confidentielles entre les avocats, les notaires ou autres représentants légaux agréés et leurs clients⁵¹⁹. Chose qui faisant défaut dans les anciennes versions. En effet, l'Etat requis peut refuser de divulguer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre un avocat, un notaire ou un autre représentant légal agréé dans l'exercice de ces fonctions et son client.

Il faut, néanmoins, souligner que la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être définie d'une manière restrictive afin de ne pas entraver l'efficacité de l'échange de renseignements. Notamment, le secret professionnel des avocats ne peut pas empêcher la transmission des documents dont la divulgation est requise par la loi.

En droit interne, l'étendue du secret professionnel de l'avocat face aux pouvoirs d'investigation du fisc dépend de la nature de la procédure mise en œuvre. Comme tous les contribuables, les avocats doivent se plier aux exigences du droit de communication et du droit de vérification des services fiscaux. Ils seront ainsi conduits à fournir des documents complémentaires dans le cadre d'une procédure de redressement ou de manière plus rigoureuse, lors d'une procédure de taxation ou de rectification d'office.

Concernant le droit de communication et de vérification, si la jurisprudence en la matière, comme le souligne C. LOPEZ : « est abondante et parfois contradictoire, elle est encore peu développée, voire inexistante, dans le domaine du droit d'enquête (articles L.80F et suivants du LPF) et du droit de visite et de saisie (art L.16B du LPF). Quel que soit le degré d'investigation mis en œuvre par l'administration fiscale, la recherche de preuve conduite de

⁵¹⁸ Module sur les aspects généraux et juridique de l'échange de renseignement, OCDE, OP.cit, P.14.

⁵¹⁹ Commentaire sur l'article 26, paragraphe 19.1 et 19.4, OP.cit. p 339.

manière loyale tend à s'imposer dans les enquêtes fiscales et participe à la détermination de la portée du secret professionnel de l'avocat »⁵²⁰.

2- Le cas des mandataires, des agents fiduciaires et les renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne

Aux termes du paragraphe 5 de la nouvelle version du Modèle OCDE cité précédemment, la demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les renseignements en question sont dénués par « un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ». Les commentaires de l'OCDE expliquent ce qu'on entend de fiduciaire ou d'agent : On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents agréés, les avocats...)⁵²¹.

La jurisprudence française⁵²² a adopté une mention restrictive du secret professionnel concernant les agents comptables, si la règle du secret professionnel interdit aux agents comptables de faire apparaître les noms de leurs clients dans leurs documents comptables, les membres de ces professions pouvaient, sans violation de cette règle, y mentionner les services dispensés (pour les professions médicales le cas échéant sans la forme de référence à la nomenclature) et préciser si les sommes encaissées correspondaient à des acomptes ou à des paiements pour solde ainsi que le mode de versement, par chèque ou en espèces.

Mais la CAA de Paris a assoupli cette rigueur en jugeant régulière une vérification de comptabilité d'un médecin malgré l'utilisation de documents médicaux, dès lors qu'ainsi qu'il résulte des conclusions, trois conditions étant remplies :

- les documents ne permettaient de connaître ni l'objet de la consultation ou la nature des soins,
- ils avaient été spontanément transmis au vérificateur,
- l'Administration n'avait ni divulgué ni utilisé les noms des patients pour opérer des recoupements et effectuer des redressements.

Enfin, le caractère secret est aussi très flexible dans les relations internationales, comme le fait remarquer M. GANGEMI : « L'internationalisation de l'économie mondiale et le renforcement escompté de la coopération entre les autorités fiscales exigeront une approche

⁵²⁰ C.LOPEZ, Secret professionnel de l'avocat et pouvoirs du fisc. Une discussion à voix basse, P.A, 28 MARS 1997, N°38.P.4.

⁵²¹ Commentaire sur l'article 26. §5 de la Convention Modèle de l'OCDE.2005.OP.cit. P.166.

⁵²² C.DAVID, O.FOUQUET, B.PLAGNET, OP.cit.P.166.

plus circonspecte de la question, en particulier dans le cas d'échanges automatiques des informations, c'est-à-dire l'envoi systématique d'informations relatives à des sources de revenus spécifiés, lorsqu'aucun examen n'a lieu »⁵²³

§4 - La clause de l'ordre public

Avec cette clause un Etat ne saurait être tenu de fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Il s'agit d'après les commentaires de l'OCDE, des informations qui compromettraient les intérêts vitaux de l'Etat. Dans la réalité d'après les professeurs GEST et TIXIER. « La clause de l'ordre public semble être, en fait un moyen commode permettant à l'Etat requis d'opposée un refus à une demande d'information sans voir à en justifier »⁵²⁴

Cette limite représente par excellence, le souci des Etats à préserver leur souveraineté politique en matière d'assistance administrative internationale. Elle est censée donner aux Etats, la faculté de refuser la communication des renseignements susceptibles, selon leur propre appréciation, de causer du trouble de l'ordre public.

Dans son sens général, l'ordre public est défini de la façon suivante : « pour un pays donné, à un moment donné, Etat social dans lequel la paix la tranquillité et la sécurité publique ne sont pas troublées »⁵²⁵.

En pratique, il s'agit tout simplement d'une possibilité ouverte pour les Etats contractants de refuser des demandes, sans aucune justification, si bon leur semble.

Selon le rapporteur général de l'IFA : « des rapporteurs nationaux sont unanimes à déclarer que cette restriction n'a qu'une importance purement théorique »

Il convient, enfin de noter que les exigences de la défense de l'ordre public ou de celle du secret restreignent d'avantage les possibilités d'échanges de renseignements. En règle générale, l'efficacité de la mise en œuvre de la procédure est aussi souvent, comme le souligne M.M GEST et TEXIER, une question de « rapport de force ». « Ainsi lorsqu'une demande de renseignements émanant d'un Etat se heurte au secret bancaire invoqué par l'Etat requis, l'Etat requérant peut utiliser d'autres moyens. Il exerce alors (comme le fisc américain) des pressions sur la filiale (situer sur son territoire) de la société étrangère »⁵²⁶.

Section 2 - Des limites dans l'intérêt du contribuable

La question de la sauvegarde des droits fondamentaux du contribuable face à la procédure de l'échange de renseignements se pose avec récurrence surtout si celle-ci concerne un pays en voie d'évolution.

⁵²³ B. GANGEMI, art. Précité P.73.

⁵²⁴ G.GEST et G.TIXIER, OP.cit.P.560.

⁵²⁵ Gérard COTNU (dans la discussion de), Vocabulaire juridique, PUF, 7^{ème} éd 1998, P.584.

⁵²⁶ B.GANGEMI, art. Précité P.74.

Ainsi on peut distinguer, à cet effet, entre deux limites : l'utilisation des renseignements reçus (§1) et la protection des droits du contribuable (§2) .

§1 - Des limites relatives à l'utilisation des renseignements

Les renseignements obtenus dans le cadre d'échanges entre Etats contractants ne peuvent être utilisés qu'aux fins « d'application de la législations fiscale des Etats et des dispositions de la Convention ». L'Etat requérant peut également utiliser les renseignements ainsi recueillis pour poursuivre les d éits fiscaux lies aux imp ôts vis és par la Convention.

Aussi, les renseignements reçus par l'Etat requérant ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités chargées de l'assiette et du recouvrement de l'impôt y compris les tribunaux et organes administratifs⁵²⁷.

En revanche, «ils ne sauraient servir de base à l'engagement par des administrations non fiscales, de poursuites visant à réprimer des infractions à la législation des changes ou à la réglementation des prix, des trafic divers ou tous autres d éits non fiscaux »⁵²⁸.

Si le champ d'application de l'article d'échange de renseignements ne vise que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune objet de la convention, les renseignements reçus ne peuvent être utilisés pour l'établissement d'autre impôt.

Les informations reçues ne peuvent non plus être utilisées à des fins de poursuites pénales fiscales, puisque ce Modèle ne prévoit que l'établissement et le recouvrement de l'impôt⁵²⁹.

Toutefois, lorsque la procédure d'échange est engagé, les renseignements obtenus de l'étranger peuvent être transmis aux magistrats chargés de diligenter cette procédure. L'Etat requis ne pourra s'opposer à cette utilisation, sauf s'il avait stipulé le contraire⁵³⁰.

Ainsi, la Directive Communautaire permet de dévoiler les informations reçues « à l'occasion d'une procédure judiciaire, pénale ou d'une procédure entraînant l'application de sanctions administratives, engagées en vue de ou en relation avec l'établissement ou le contrôle de l'établissement de l'impôt », à condition que «le pays requis ne fasse pas opposition⁵³¹ ».

La Convention Multilatérale permet également l'utilisation d'informations reçues pour engager des procédures ou des poursuites pénales concernant ces impôts ou des décisions sur les recours se rapportant à ces impôts⁵³².

⁵²⁷ Art.26. paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE.

⁵²⁸ G.GEST et G.TIXIER, OP.cit.P.559.

⁵²⁹ C.DOCCLO, art .pr écit é P.326.

⁵³⁰ R.FORESTINI, art. Pr écit é P.31.

⁵³¹ Article 7.paragraphe 1de la Directive communicative pr écit é

⁵³² Article 22, paragraphe 2, de la Convention Multilatérale

Les Etats ayant reçu des informations d'un Etat étranger sont tenus de les utiliser dans la stricte confidentialité (A) et ils doivent s'abstenir de les communiquer à un Etat tiers (B).

A- La confidentialité des renseignements reçus

Selon le principe général, tous les renseignements reçus dans le cadre de la procédure d'échange d'informations doivent être revêtus du visa de confidentialité et ne doivent être utilisés qu'à des fins fiscales. Dans cette optique, l'article 26 paragraphes 2 du Modèle OCDE précise que «les renseignements reçus doivent être assurés par l'Etat destinataire, de la même confidentialité qu'aux renseignements obtenus dans le cadre national en application de la législation interne ».

Il n'en demeure pas moins que si l'Etat destinataire ne dispose pas d'une législation aussi stricte que celle de l'Etat expéditeur, celui-ci peut refuser de fournir les renseignements demandés comme le fait le Japon⁵³³. Aussi l'Etat requis, au lieu de refuser la demande d'assistance, peut suggérer des règles spéciales concernant la confidentialité des renseignements échangés relatives aux sujets plus sensibles. Par exemple s'agissant de la fourniture de renseignements bancaires, la Hongrie exige que l'autorité compétente requérante signe une déclaration s'engageant à traiter de manière confidentielle les renseignements fournis par le gouvernement Hongrois⁵³⁴.

C'est pourquoi, la Convention Multilatérale prévoit que les informations seront tenues secrètes dans les conditions prévues par la partie qu'ils ont fournies, lorsque ces conditions sont plus strictes que celle de l'Etat destinataire⁵³⁵.

L'article 26 dans sa version actuelle du Modèle de l'OCDE autorise désormais la divulgation des renseignements obtenus aux autorités de contrôle qui sont précisés dans les commentaires. Ainsi, les organes de contrôle sont les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargés de l'administration de l'Etat requérant⁵³⁶.

Néanmoins, si l'Etat requérant obtient l'autorisation écrite de la part de l'autorité compétente de la partie requise, il peut les divulguer aux autres personnes ou autorités⁵³⁷.

La clause de confidentialité vise un objectif double à la fois assurer l'efficacité de la procédure et aussi protéger les droits du contribuable contre toute utilisation abusive des renseignements collectés au moyen d'échange d'informations. Le problème de la communication au contribuable peut alors se poser avec acuité.

Les commentaires du Modèle OCDE soulignent que les renseignements reçus peuvent l'également être communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin⁵³⁸.

⁵³³ Commentaire sur l'article 26, Comité des affaires fiscales de l'OCDE, paragraphe 20.

⁵³⁴ Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements Op.cit. OCDE. P.22

⁵³⁵ Article 22 paragraphe 1 de la Convention Multilatérale.

⁵³⁶ Commentaire sur l'article 26 du Modèle OCDE, paragraphe 12.1, OP.cit.P.335.

⁵³⁷ Module sur les aspects généraux et juridiques...OCDE, OP.cit.P.21

⁵³⁸ Commentaires sur l'article 26 du Modèle OCDE, paragraphe 12, OP.cit.P.334.

Toutefois, si cette divulgation est autorisée, elle n'est pas obligatoire, parce que la divulgation au contribuable ou à son représentant peut parfois poser des problèmes.

Par exemple, lorsque les renseignements sont donnés à titre confidentiel, le détenteur de ces informations peut avoir légitimement intérêt à ne pas les divulguer au contribuable. De même, les autorités compétentes peuvent souhaiter garder confidentielle leur correspondance relative à tout échange de renseignements. L'autorité compétente fournissant l'information doit donc indiquer les éventuelles objections à la divulgation d'une partie quelconque des renseignements fournis au contribuable, à son représentant ou à un témoin⁵³⁹.

La jurisprudence, de son côté, n'a pas épargné d'exprimer sa position à l'égard de cette question. En effet, dans un arrêt rendu le 21 décembre 2007, la Cour d'Appel de Paris, a décidé qu'«une société ayant fait l'objet d'une notification de redressement en raison de l'omission de déclaration de recettes correspondant à des prestations de service facturées à une société Danoise, dont le capital est détenu à 100% par la société Française, objet du contrôle, prestation dont l'absence de comptabilisation dans ces résultats imposables a été révélée aux services fiscaux dans le cadre des échanges de renseignements entre les administrations Française et Danoise, n'est dès lors, pas fondée à arguer de l'irrégularité de la procédure d'imposition au motif que ces renseignements ne lui ont pas été communiqués»⁵⁴⁰.

Enfin, il convient de noter que les Etats dans le cadre de la lutte contre le blanchiment, la corruption et le terrorisme, peuvent inclure une clause spécifique à l'article 26 afin de partager les renseignements reçus avec les autorités de répression et les autorités judiciaires⁵⁴¹.

B- La communication à un Etat tiers

Aux termes de l'article 26 paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE, repris généralement par les conventions conclues entre Etats, «(...) les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts (...)».

Les renseignements reçus d'un Etat partenaire dans le cadre d'une convention bilatérale ne peuvent pas être transmis qu'un Etat tiers. Les pays, en générale, s'opposent à un échange triangulaire qui entrerait en conflit avec l'obligation de l'Etat intermédiaire de garder le secret. S'il existe une disposition expresse dans la Convention Bilatérale entre les Etats contractants qui permette un échange triangulaire de l'information ce dernier pourrait, dans ce cas s'appliquer normalement.

⁵³⁹ Module sur les aspects...OCDE, OP.cit.P.22.

⁵⁴⁰ CAA, Paris.7eme ch.21 décembre 2007, N° 06PA00941, Sté simexipa, La semaine juridique. Entreprises et Affaires, N° 15, 10 Avril 2008.

⁵⁴¹ Les Commentaires sur l'article 26.paragraphe 12.3.op.cit. P335.

§2- La protection des droits du contribuable

Les Conventions fiscales Internationales n'ont pas prévu des dispositions spécifiques traitant des droits du contribuable. La situation se résume ainsi comme le précisent M.M LEVINE et PINSON «les armes ne sont pas égales entre administrations et contribuables assujettis et les garanties dont ils bénéficient dans l'ordre international sont très inférieures à celles dont ils bénéficient dans l'ordre interne»⁵⁴². C'est pourquoi, les pays qui appliquent la procédure d'échange de renseignements couramment, accordent dans leur droit interne les garanties spécifiques afin de préserver leurs droits de défendre ses intérêts à temps et de manière utile. Ces garanties découlent de la notion de l'égalité qui domine les rapports entre l'Etat et les citoyens dans les notions modernes⁵⁴³. C'est la raison pour laquelle le contribuable doit jouir d'un droit à l'information au cours d'une procédure d'échange de renseignements (A) et quand il s'estime que ses intérêts pourraient être lésés, il doit user de son droit de recours devant les instances compétentes pour contrôler la légalité de la procédure d'échange de renseignements ou la remettre éventuellement en cause (B) et il peut aussi corroborer sa défense par le recours au délai de prescription (C) et enfin le dernier rempart du contribuable consiste à faire valoir la présomption légale offerte par le principe de son discrimination (D).

A- Le droit de communication des renseignements au contribuable

Le droit d'être informé est l'une de garanties essentielles des droits de la défense. Ce droit à l'information implique que le contribuable soit préalablement averti des mesures qui le concernent⁵⁴⁴. Il s'agit d'un élément primordial du respect des droits de la défense car l'absence de communication de ces pièces ou documents prive les contribuables de la possibilité de discuter de leur bien fondé. La notification consiste à révéler au contribuable, le pays auquel les renseignements sont transmis, les impôts concernés, le fondement juridique de l'échange de renseignements, les renseignements transmis et éventuellement la procédure à suivre pour contester l'échange⁵⁴⁵. A la suite de cette information, le contribuable peut suggérer l'irrégularité dans l'échange de renseignements pour tenter de faire annuler l'imposition établie sur la base de renseignements donnés ou fournis illicitement. Le contribuable peut également mettre en cause la responsabilité quasi-délictuelle de l'Etat notamment pour un manquement aux principes de bonne administration⁵⁴⁶.

En droit conventionnel, et pour la première fois dans la version 2005 du Modèle OCDE, le commentaire sur l'article 26 a cité la procédure de notification au contribuable.

Ainsi, il a mis l'accent sur l'importance des procédures de notification en tant que droit des contribuables et souligne son aspect positif qui pourrait apporter l'échange dans les termes suivants, «ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des

⁵⁴² P.LEVINE et P.PINSON, art précité P.279

⁵⁴³ P.BELTRAME et L.MEHL, op.cit, P.587.

⁵⁴⁴ P.PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscal, Ed. Economica, 2005, P.15.

⁵⁴⁵ Echange de renseignements fiscaux entre les Pays Membre de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuels, OCDE, OP.cit.P.33.

⁵⁴⁶ R.FORESTINI, art .précité P.30.

droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'Etat requérant)⁵⁴⁷.

Le commentaire rappelle quand même que les procédures de notification ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs des renseignements et il signale tout abus concernant l'utilisation de ce droit.

Par contre, la Convention Multilatérale envisage la possibilité d'un préavis, au cas où leur législation le prévoit de transmettre au contribuable lui-même les renseignements demandés avant de les fournir à un Etat demandeur⁵⁴⁸.

Même si l'article d'échange de renseignements autorise à informer le contribuable de la procédure d'échange, les pays sont hostiles à tenir au courant les contribuables sur l'assistance avec ses homologues étrangers, parce qu'en cas d'informations portant sur les renseignements échangés aux contribuables, ces derniers pourraient prendre les mesures à empêcher cet échange ou bien se positionner contre l'administration afin de ne pas aboutir dans le but de l'échange⁵⁴⁹ comme il a été signalé dans les commentaires.

En droit interne, l'étendue des obligations de l'administration fiscale à tenir informer le contribuable concerné par la demande d'échange de renseignements, varie d'un pays à l'autre, car la question de protection du contribuable contre la nécessité du Trésor public de protéger ses recettes est un sujet très discuté.

Les informations qui pourraient être obtenues auprès des services fiscaux étrangers varient dans leur contenu mais aussi selon les procédures mises en œuvre pour les obtenir, d'un pays à l'autre. Le Manuel de l'OCDE rapporte la situation en général dans les pays de l'OCDE. Ainsi «plusieurs pays de l'OCDE sont tenus d'avertir le contribuable faisant l'objet d'enquête ou la personne ayant fourni les renseignements dans certains cas. Cette obligation peut signifier pour la personne avertie un simple droit d'être informée de l'échange, d'être consultée voir de contester l'échange. Certains pays lèvent les obligations de notification en cas de fraude fiscale ou diffèrent la notification après l'échange. Dans, certains cas, l'obligation de notification est levée si un tribunal fédéral estime que la notification menacerait sérieusement l'enquête. Les autorités compétentes doivent par conséquent indiquer dans leur demande s'il y a suspicion de fraude afin d'empêcher la notification le cas échéant. Dans les pays exigeant une notification, les contribuables ont généralement le droit d'interjeter appel de l'échange de renseignements. Les droits de notification sont inapplicables aux échanges relatifs à la TVA entre Etats membres de l'Union européenne »⁵⁵⁰.

⁵⁴⁷ Commentaire sur l'article 26 paragraphe 3-14.1. Model de Convention concernant le revenu et la fortune, version abrégée, juillet 2005, OCDE, P.336.

⁵⁴⁸ Article 4, paragraphe 3 de la Convention Multilatérale.

⁵⁴⁹ B.GANGEMI, art. Précité P.76.

⁵⁵⁰ Module sur les aspects généraux...OP.cit, P.20.

Les pays où une forme de notification est exigée sont surtout l'Allemagne, le Luxembourg, le Portugal, les Pays-Bas, la Suède, la Suisse et les Etats-Unis. Pour les Etats-Unis, cela concerne généralement les cas où l'assignation administrative est utilisée pour obtenir les renseignements. Pourtant en cas de fraude, il n'y a généralement pas d'obligation de notifier ou bien la notification est reportée après que l'échange ait eu lieu. Toutefois, et bien évidemment, le contribuable est informé de l'échange dans tous les pays, lorsque les renseignements reçus sont utilisés pour justifier un redressement fiscal⁵⁵¹. Pour éliminer l'inconvénient que l'échange soit effectué à l'insu du contribuable, l'Allemagne informe le contribuable par avance s'il est le pays requis, mais il n'est pas certain que ce soit le cas c'est l'Allemagne est le pays requérant. La loi du 19 Décembre 1985 (article 117 par 4 al 3 code des impôts allemand) a prévu l'obligation pour l'administration fiscale d'entendre le contribuable concerné par l'information recherchée et la possibilité pour celui-ci de s'opposer à la transmission des renseignements et d'intenter un recours devant le tribunal, avec la mise en cause éventuelle de la responsabilité pécuniaire de l'administration fiscale⁵⁵².

La Suisse est le pays le plus sensible aux droits du contribuable, elle a institué une procédure de protection du contribuable en cas d'échange de renseignements. L'administration fiscale fédérale suisse, sur réception d'une demande, informe le contribuable et lui donne la possibilité d'être entendu. En Suisse, lorsque l'administration fédérale de contributions directes est saisie d'une demande de renseignements provenant d'une administration étrangère, elle en informe le contribuable intéressé. Il est autorisé également à présenter des arguments qui lui paraissent de nature à s'opposer à la transmission des renseignements demandés. Si une procédure pénale est engagée tendant à obtenir la levée du secret bancaire, la décision judiciaire qui l'autorise peut faire l'objet d'un recours de droit public auprès du tribunal fédéral⁵⁵³.

En Norvège, le contribuable a le droit de demander un nouvel examen de l'affaire à la lumière de ces défenses, ou de porter l'affaire devant la plus haute autorité administrative. C'est également le cas au Danemark où le contribuable peut aussi faire appel devant l'Ombudsman, c'est le même cas au Luxembourg lorsque l'information n'est pas déjà classée dans les dossiers de l'administration⁵⁵⁴.

Dans d'autres pays comme la France, le Canada, la Suède et le Portugal, le contribuable peut introduire un recours devant les organes administratifs ou judiciaires contre la procédure d'investigation ou la communication de renseignements. Néanmoins, cette protection ne semble pas être très efficace dans la mesure où elle n'empêche pas l'administration de communiquer l'information. En revanche les contribuables disposent de la possibilité d'attaquer le gouvernement pour dommages résultant de la communication d'informations en violation des dispositions du traité fiscal fixant des limitations⁵⁵⁵.

⁵⁵¹ Echange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, OP.cit.P.33.

⁵⁵² T.LAMBERT, art. Précité P.217.

⁵⁵³ G.GEST et G.TIXIER. op.cit.P.561.

⁵⁵⁴ B.GANGEMI, art. Précité P.77.

⁵⁵⁵ Ibidem. P.77.

B- Le droit du recours

Lorsque l'administration fiscale nationale transmet des informations qui sont protégées par soit les droits internes soit par les Conventions fiscales, le contribuable intéressé peut empêcher l'échange de renseignements⁵⁵⁶. à condition qu'il ait été accordé le droit de recours. Ces droits de recours peuvent être accordés au contribuable au moyen de deux procédés :⁵⁵⁷

- primo un contribuable qui reçoit une notification peut contester au niveau administratif et au niveau judiciaire la légalité de l'échange de renseignements avant qu'il ne soit effectué;

- secundo, un contribuable qui bénéficie du droit de satisfaction peut avoir un droit de recours devant les tribunaux si ce droit à notification n'a pas été respecté. Ainsi il peut demander au tribunal pour qu'il interdise à l'administration fiscale de faire usage protégé des informations qu'elle détient.

Si l'échange d'information n'est pas interdit par la législation interne ou par le traité, le contribuable peut se positionner sur un manquement de l'administration aux principes de bonne administration afin d'interdire la procédure d'échange. C'est en particulier le « principe de proportionnalité ». Ou encore celui du caractère raisonnable du comportement de l'administration qui seront jugés par le tribunal.⁵⁵⁸

Un cas de l'espèce concrétisé pour une décision jurisprudentielle du tribunal de première instance de Bruxelles de 1980 : une société belge a versé des commissions secrètes à des clients italiens avant d'obtenir l'accord préalable de l'administration fiscale. Les autorités fiscales belges ont demandé à leur contribuable les noms des clients qui bénéficient de cette commission et ils l'ont transmis aux autorités fiscales italiennes afin de vérifier si les paiements avaient réellement eu lieu. A la suite des investigations du fisc Italien, résultant des informations fournies par le contribuable Belge (indirectement), le client italien a puni son partenaire commercial Belge en diminuant considérablement le volume des affaires. Finalement, la société Belge a subi une perte considérable et a saisi le tribunal en plaidant essentiellement que si le fisc avait le droit de vérifier si le paiement avait bien eu lieu, encore devrait-il se préoccuper de conséquences de ses actes en mettant en balance le résultat recherché et le risque commercial.

L'administration fiscale a suggéré de son côté qu'elle avait le libre choix des moyens que la loi mettait à sa disposition et qu'elle n'était nullement tenue de justifier son choix au contribuable.

⁵⁵⁶ A. BAILLEUX, art précité p 213

⁵⁵⁷ Echange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE cité p 33

⁵⁵⁸ A. BAILLEUX, art précité p 213

Le tribunal a condamné l'administration Belge, dans le motif qu'elle aurait dû prévoir les risques liés à la divulgation de cette information, dont la formalité n'est pas impérative, mais laissée à la Direction de l'administration⁵⁵⁹.

C- La prescription

Le délai légal de prescription est l'une des armes les plus redoutables entre les mains du contribuable pour se protéger contre les pouvoirs dévolus à l'administration fiscale pour établir et redresser l'impôt. En effet, la prescription qui est une garantie certaine pour le contribuable, lui donne l'assurance que la base des impôts auxquels il a été assujéti ne sera pas indéfiniment remise en question.⁵⁶⁰

L'autorité fiscale nationale doit agir dans les délais pour satisfaire ses besoins en renseignements, car l'examen d'une situation fiscale doit couvrir et se dérouler dans une période déterminée. Le délai de prescription peut changer d'un pays à l'autre. Par exemple, le droit fiscal français requiert la prescription triennale alors qu'en droit fiscal algérien elle est d'ordre quadriennal.

Il faut aussi préciser que les autorités fiscales ne doivent pas avoir recours à la procédure d'assistance à l'assiette dans le but simplement d'obtenir la prorogation de la durée de prescription dans les cas où la loi autorise la prolongation du délai de reprise consentie à l'administration (art 188-ALPF en France et l'article 21 du CPF en Algérie). Dans ce cas les contribuables pourraient porter plainte devant le tribunal contre l'administration fiscale en raison du détournement de la procédure.

Enfin, il importe de souligner qu'en cas où les législations internes ne se penchent pas spécifiquement sur les droits du contribuable dans la procédure d'échange de renseignements, les dispositions internes générales concernant la protection du contribuable pourrait s'appliquer. Ces dispositions générales peuvent être étendues et interprétées de manière à couvrir en même temps les dommages potentiels ou réels résultant de l'information fournie d'une administration étrangère ou reçue de cette administration.⁵⁶¹

D- Le respect du principe de non-discrimination admis en droit conventionnel

Le principe de non-discrimination revêt une importance particulière en droit fiscal International pour saisir sa portée, il convient de tracer ses conditions au regard du droit positif conventionnel.

Ce faisant, il y a lieu de préciser que le principe de non-discrimination est expressément reconnu comme limite à l'assistance administrative internationale par les dispositions de l'article 21-2.F de la Convention d'assistance administrative mutuelle, en

⁵⁵⁹ Décision du 5 décembre 1980, citée par A. BAILLEUX, art précité p 213

⁵⁶⁰ P.BELTRAME ET L.MEHLE, CP CIT p585.

⁵⁶¹ 303 B. GANCEMI, art précité p.75

vertu desquelles les Etats requis ne sont pas tenus à accorder l'assistance administrative internationale, lorsque l'application de la dite convention devait aboutir à une discrimination de l'Etat requis et les renseignements de l'Etat requérant qui se trouvent dans la même situation.

De nombreuses Conventions fiscales récentes comportent des clauses de non-discrimination fondées sur les dispositions de l'article 24 §1, du Modèle OCDE qui stipulent «les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. »

Le champ d'application du principe de non-discrimination est précisé plus loin dans le même texte : «la présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1 » (Personnes visées par la Convention). «Aux personnes qui ne sont pas résidentes d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. »

Le paragraphe 6 du même article prescrit également que ces dispositions s'appliquent «nonobstant les dispositions de l'article 2. » (Impôts visés) «Aux impôts de toute nature ou dénomination ». Cette formulation appelle les remarques suivantes :

- le Modèle OCDE consacre une révision élargie du champ d'application du principe de non-discrimination puisqu'il entend protéger les ressortissants des Etats contractants qu'elle que soit leur résidence, et donc même s'ils résident dans un Etat tiers, dans les commentaires de l'OCDE, cette idée est davantage explicitée le texte du paragraphe 1 prévoit que «le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont des résidents d'un Etat contractant mais s'entend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces Etats, qu'ils soient ou non-résidents d'un Etat contractant ».

Autrement dit, tous les nationaux d'un Etat contractant sont en droit d'invoquer auprès de l'Etat contractant le bénéfice de cette disposition. Il en est en particulier, pour ceux des nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux Etats mais au contraire d'un Etat tiers.

A la faveur de la révision du Modèle OCDE de 1992, une précision a été ajoutée à la clause de non-discrimination, c'est celle de la notion de «similitude de situation.»

En clair, le principe de non-discrimination ne doit être appliqué à situation égale, notamment du regard de la résidence, ce qui signifie qu'un contribuable résident et un contribuable non résident ne se trouvent pas dans la même situation et peuvent par conséquent faire l'objet de traitements fiscaux distincts.

Si les dispositions de l'OCDE s'arrêtaient à cette rédaction, nous aboutirions dès lors, à une discrimination qui se fonde sur la résidence du contribuable, les clauses évoquées ci-dessus n'interdisant que les discriminations basées sur la nationalité

Les entreprises exerçant des activités internationales, notamment par le biais d'un établissement stable alors qu'elles sont résidentes d'un autre Etat ne bénéficient dans ce cas de figure d'aucune protection contre les discriminations fiscales.

C'est la raison pour laquelle, le Modèle OCDE a rajouté sous l'article 24 Paragraphe 3 une clause de non-discrimination applicable aux établissements stables.

Cette clause doit être invoquée par toutes les personnes physiques ou morales résidentes d'un Etat contractant ayant un établissement stable dans l'autre Etat, quelle que soit leur nationalité

-La clause de non-discrimination s'applique aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés par la convention.

Ainsi par exemple, lorsque deux Etats sont liés par une convention comportant une clause de non-discrimination dont le champ d'application concerne l'impôt sur le revenu et sur la fortune, les discriminations fiscales portant sur les droits d'enregistrement, les droits de mutation ou d'autres droits ou taxes est interdite.

Cette remarque nous amène à poser la question de savoir, si la clause de non-discrimination bénéficie d'une autonomie par rapport aux autres dispositions de la convention.

Comme le souligne à juste titre P. JULLIARD «la tentation est grande de limiter la clause de non-discrimination aux impositions et situations visées par le texte conventionnel dans lequel elle est insérée. »⁵⁶²

Une telle conclusion n'est pas partagée en France par le Commissaire du Gouvernement GILLIES BACHELIE, car elle est Selon son interprétation contraire à la nature même des conventions fiscales internationales, qui est loin de constituer un bloc homogène «sont composées d'un ensemble de dispositions qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. »⁵⁶³

M. BACHELIER souligne à ce titre que «chaque clause de la convention qui n'est pas clairement dépendante d'une autre clause, doit être interprétée au regard de sa lettre même ».

Grosso-modo, sans nécessairement conclure à une autonomie de la clause de non-discrimination, il convient selon P.JULLIARD à «s'attacher à la manière dont est rédigée la clause à l'intérieur de chaque convention, ce qui peut dans certains cas, conduire à lui

⁵⁶² P. JULLIARD, la non-discrimination dans les conventions fiscales internationales, BF 4/03 P 267

⁵⁶³ Conclusion sous l'arrêt BENMILOUD, CE 30 décembre 1996, n°1286115(RJF 2/97, n°58). cet arrêt, révèle, une évolution vers la reconnaissance de l'autonomie du champ d'application de la clause de non-discrimination ; le Conseil d'Etat a en effet, reconnu dans cette affaire qu'en vertu de la Convention Franco- algérienne du 20 octobre 1968 un ressortissant algérien résident de Suisse est en droit de bénéficier de l'application de l'article 150 C du CGI lequel prévoit en principe l'exonération de la plus-value résultant de la cession de leur résidence en France «qu'aux français domiciliés en France ». En l'absence de commentaires administratifs de cette Convention, le Commissaire du Gouvernement a conclu qu'un algérien habitant la suisse ne peut faire l'objet de discrimination par Rapport aux contribuables français résidents également hors de France.

reconnaitre une portée autonome, concernant notamment les impôts qu'elle vise et les personnes qu'elle protège. »⁵⁶⁴

Outre ces limites fixées formellement, la mise en œuvre de l'assistance administrative peut se heurter à des contraintes d'ordre pratique ceci d'autant plus qu'elle reste une procédure longue.

Plusieurs pions peuvent s'écouler entre le moment où la demande est exprimée et la date à laquelle la réponse revient à l'Etat requérant. Le formalisme qui entoure la demande et la réponse les longues interrogations administratives quant à l'opportunité de mettre en œuvre la procédure, la complexité des organisations administratives et le respect des structures hiérarchiques sont autant d'obstacles à une collaboration rapide.⁵⁶⁵

CHAPITRE II- Les autres limitations

L'assistance à l'assiette est également limitée lorsque aucun cadre ne la prévoit (**Section I**) ou en présence de conventions fiscales restrictives (**Section II**).

Section 1 - L'absence de cadre international relatif à l'assistance à l'assiette

Une évidence réelle importante mérite d'être rappelée: L'assistance de l'assiette ne saurait être d'un quelconque secours à l'administration fiscale dans sa mission de contrôle des opérations internationales lorsque cette assistance n'existe pas parce qu'aucun cadre ne la prévoit. L'absence de cadre relatif à l'assistance à l'assiette résulte soit du fait que certains pays non-coopératifs refusent volontairement de conclure une convention fiscale avec la France (§1), soit du fait que les conventions fiscales conclues avec les autorités françaises sont dépourvues de clause permettant une telle assistance (§2).

§1- les territoires à fiscalité privilégiée dits non coopératifs

Un certain nombre de pays, généralement désignés par l'expression générique de paradis fiscaux, qui ne sont liés par aucun traité permettant l'échange de renseignements ce qui, en soit, est la forme certainement la plus grave des limites de l'assistance à l'assiette. Les paradis fiscaux tirent en effet parti de leur non-coopération administrative pour attirer les capitaux des contribuables soucieux de discrétion vis-à-vis des administrations fiscales. Compte tenu des sommes colossales en jeu, il semblait a priori difficile de convaincre ces pays non coopératifs de changer leur politique à savoir la non-conclusion de conventions fiscales autorisant l'échange de renseignements, ainsi que l'écrivait M. BRETON à ce sujet il y a près de huit décennies déjà: «chacun sait qu'il existe des pays qui vivent de la fraude fiscale, chacun sait également qu'il suffirait qu'un seul de ces pays se refusait à signer les conventions en question pour que toutes les autres fussent vaines ; chacun sait enfin que tous les pays ne seront jamais d'accord pour signer ces conventions, alors que penser d'hommes

⁵⁶⁴ P. JULLIARD, Ibidem p 267.

⁵⁶⁵ T. LAMBERT, un aspect méconnu...,op. cit p 218

qui écrivent : ‘ Il ne semble pas utopique de prévoir que s’instituera du proche en proche une fiscalité internationale qui sera celle de l’Europe future ? ’ (Guénet, projet de la loi du 15 juin 1933) ou encore : ‘ je crois à la possibilité de cette sorte d’internationale fiscale ’ (Piétri). Ils répondent qu’ils croient à la réalisation de cette internationale fiscale pour un avenir plus au moins éloigné. La foi est une chose très respectable surtout dans le domaine religieux. Mais en politique a-t-on le droit de croire à ce qu’on sait irréalisable ? Cependant, malgré les contradictions évidentes de la raison et des faits, le refrain des ententes internationales continuera de bercer ceux qui aiment la mystique. »⁵⁶⁶

Toutefois, la situation depuis sensiblement a évolué. En effet, les travaux entrepris par l’OCDE en matière de lutte contre la concurrence fiscale dommageable portent leurs fruits de jour en jour : c’est ainsi que depuis février et mars 2009, les places financières les plus importantes connues par leur opposition à la levée du secret bancaire à des fins fiscales changent de politique et l’annoncent publiquement. C’est le cas de HONG KONG et de SINGAPOUR en février. Le 12 mars c’est au tour d’Andorre et du Liechtenstein, jusque-là les plus réticents : « des paradis fiscaux » identifiées en 2000, d’annoncer qu’ils mettront fin à leur secret bancaire avant la fin de l’année. Surtout, le 13 mars 2009, à la veille d’une réunion des Ministres des finances du G20, les quatre pays membres de l’OCDE à secret bancaire : l’Autriche, la Belgique, le Luxembourg et la Suisse, annoncent qu’ils retirent leur réserve à l’article 26 du module de convention de l’OCDE.⁵⁶⁷

Mais les progrès ont rapidement dépassé cette première étape d’acceptation du standard avec la mise en place des instruments juridiques nécessaires pour échanger les renseignements. Il s’agit essentiellement d’accords bilatéraux, soit des conventions fiscales, soit des accords d’échange de renseignements. Alors qu’en dix ans, moins de quarante accords avaient été négociés avec des juridictions à secret bancaire ce sont près de six cents accords qui ont été conclus entre janvier 2009 et septembre 2010.⁵⁶⁸

§2 - Les conventions fiscales dépourvues de clause relative à l’assistance à l’assiette

L’existence d’une convention fiscale internationale n’explique pas nécessairement qu’un pays puisse échanger des renseignements avec l’autre pays signataire. En effet, certaines conventions fiscales conclues par exemple par la France ne contiennent aucune clause relative à l’échange de renseignements : aussi en est-il de la convention fiscale du 18 février 1982, conclue par la France avec l’Arabie Saoudite, de celle du 10 mai 1993 conclue avec les Îles de Bahreïn, de celle du 1^{er} juin 1989 conclue avec le Sultanat d’Oman et de celle du 4 décembre 1990 conclue avec le Qatar.

⁵⁶⁶ BERTON, la fraude fiscale des valeurs mobilières, thèse 1936, t.67 : p 255 citée par J.N THOMAS, opcit. p316

⁵⁶⁷ P. SAINT-AMANS, vers la fin du secret bancaire à des fins fiscales, actes d’un colloque, la fin des paradis fiscaux, S ; Dri T ; LAMBERT, organise le 3 décembre 2010, par l’institut international des sciences fiscales, le centre d’études et de recherches administratives et politiques de Paris 13 et le laboratoire d’études juridiques et politiques de l’université de Cergy-Pontoise, collection Grands Colloques, PP 11-19

⁵⁶⁸ Ibidem p 12

Section 2 -Les conventions fiscales restrictives

Lorsqu'une convention fiscale conclue par un pays contient une clause relative à l'échange de renseignement, il arrive que cette clause soit rédigée de telle sorte que l'assistance à l'assiette est, de fait, limitée. Ainsi, certaines conventions fiscales ne permettent de s'échanger des renseignements que dans la mesure où ces renseignements sont nécessaires à l'application de ces conventions (§1). D'autres n'obligent les Etats contractants à ne transmettre que les seuls renseignements à leurs dispositions (§2).

§1 -Les conventions fiscales prévoyant une clause restrictive d'échange de renseignements

La clause relative à l'échange de renseignements contenue dans les conventions fiscales ne permet pas toujours à l'administration fiscale d'obtenir tous les renseignements qu'elle souhaite : cette clause restreint parfois l'étendue de l'assistance à l'assiette en n'autorisant les échanges de renseignements que dans la mesure où ces derniers sont nécessaires à l'application de la convention fiscale en cause alors que la grande majorité des conventions fiscales prévoit également l'échange de renseignements nécessaires à l'application de la législation interne des Etats contractants⁵⁶⁹, du moins pour autant que cette législation est conforme, ou n'est pas contraire à ces conventions.

Notons, toutefois, que la Directive Commentaire du 1977 modifiée en 2011, relative à l'assistance à l'assiette dans le domaine des impôts directs neutralise les restrictions de la convention franco Luxembourgeoise. Si bien que la France peut quand même demander au Luxembourg des renseignements relatifs à l'application de sa loi interne⁵⁷⁰

§2-Les clauses conventionnelles limitées à une obligation de transmission

Certaines conventions fiscales n'obligent les Etats contractant à ne fournir à l'Etat requérant que les renseignements qu'ils ont à leur disposition (simple obligation de transmission) : ces Etats ne sont donc pas tenus en vertu de ces conventions, à rechercher par une procédure particulière les renseignements qu'ils n'ont pas à leur disposition immédiate : les possibilités d'assistance à l'assiette sont donc fonction des renseignements à disposition des administrations fiscales qui varient d'un pays à l'autre. Ainsi, l'assistance à l'assiette est

⁵⁶⁹ Certaines conventions fiscales anciennes ne se réfèrent pas aux renseignements nécessaires à l'application de la législation interne des Etats contractants mais à ceux nécessaires à l'application des dispositions légales relatives à la répression de la ou des fraudes fiscales voire par exemple l'article 37 de la convention franco-gabonaise du 21 avril 1966, la convention franco-hollandaise du 16 mars 1973, l'art 37 de la convention franco-libanaise du 24 juillet 1962, l'article 28 de la Convention franco-marocaine du 29 mars 1970. compte tenu de l'impossibilité de savoir avec certitude la signification du terme « fraude fiscale », il est dans ces conditions extrêmement délicat de se faire une idée précise des renseignements susceptibles d'être échangés. Parfois les conventions fiscales visent aussi bien les notions de fraude que d'évasion fiscales (voir par exemple l'article 27 de la convention fiscale du 9 septembre 1974 liant la France avec Singapour ; si cette convention se réfère aux renseignements nécessaires pour prévenir la fraude, elle fait ensuite étrangement allusion aux renseignements nécessaires pour appliquer « les dispositions réglementaires » contre l'évasion fiscale. Tous ces Exemples cités par N.J THOMAS op-cit p 318 .

⁵⁷⁰ N-J THOMAS, op cit P.318

ici sérieusement limitée puisque dans cette hypothèse, l'Etat requis n'a pas à déployer tous les moyens de recherche de l'information dont il dispose pour satisfaire aux demandes de renseignements de l'Etat requérant.

Les conventions fiscales instituant une simple obligation de transmission sont celles conclues par la France avec le Burkina-Faso (article 37), Cameroun (article 37), la République Centre Africaine (article 37), le Comores (article 36), la Côte d'Ivoire (article 37), le Danemark (article 23), le Gabon (article 37), le Mali (article 37), le Maroc (article 28), la Mauritanie (article 37), le Niger (article 37), les Pays Bas (article 28), la Polynésie (article 12), le Sénégal (article 37), le Singapour (article 27), le Sri Lanka (article 24) et le Togo (article 27)

⁵⁷¹

Toutefois, conformément à l'article 2 §2 de la Directive communautaire de 1977 modifiée en 2011, les Etats requis doivent effectuer les recherches nécessaires pour répondre aux demandes de renseignements des Etats requérants. En conséquence les possibilités d'échanger des renseignements avec le Danemark sur les Pays Bas s'en trouvent ici élargies.⁵⁷²

Titre III - L'effectivité de l'échange de renseignements : l'expérience de la pratique conventionnelle Algéro-Française

En dépit du fait que l'article 26 du Modèle OCDE est apparu anciennement dans les conventions fiscales internationales il n'en demeure pas moins que sa mise en œuvre s'est développé lentement mais progressivement durant les années 1980, dans un contexte international de libéralisation des mouvements de capitaux. A l'origine les administrations fiscales avaient une expérience insuffisante en la matière tandis qu'aujourd'hui l'échange de renseignements est devenu un instrument privilégié de coopération fiscale internationale. On constate une augmentation régulière du volume des échanges d'information entre Etats contractants, synonyme de la liberté de circulation des capitaux, des biens et services et de la croissance des activités économiques de caractère international. En 2008 le nombre de conventions fiscales internationales conclues selon Les Modèles OCDE permettant l'échange de renseignements a atteint le chiffre de 1880, des négociations entre les Etats se poursuivent contribuant ainsi à augmenter ce chiffre⁵⁷³.

Cela étant, l'appréciation de l'efficacité de l'échange de renseignements est très difficile à réaliser en raison de la discrétion des administrations concernées et de l'absence de statistiques. Mais il est évident de noter que cette efficacité varie selon les pays. On constate que l'assistance administrative en matière fiscale est plus satisfaisante entre les pays qui partagent des racines communes. Telles que les analogues culturels, économiques, sociales et linguistiques, jointes aux similitudes des structures administratives⁵⁷⁴

Cette pratique devient encore plus satisfaisante, comme l'avait souligné M.G.ANGEMI, dans la mesure où: «plus les liens entre les pays sont étroits, plus la coopération est active ... une connaissance insuffisante du système fiscal de l'autre partie

⁵⁷¹ NJ.THOMAS, op.art.P.319

⁵⁷² Ibidem P.319

⁵⁷³ R.KILIC, l'instrument privilégié de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale : la coopération administrative internationale en matière fiscale, revue gestion et finance public, n°12, Décembre 2011 page.931

⁵⁷⁴ B.GANDEMI, art précité P.96

contractante et en général le manque de familiarité avec son cadre juridique peuvent facilement pousser les intéressés à se montrer peu enclins à coopérer⁵⁷⁵ ». La mise en œuvre de cette pratique semble demeurer l'apanage des pays possédant depuis de longues dates de réseaux conventionnelles diversifiés des économies développées et de solides relations financières commerciales internationales comme le cas de la France (**Chapitre I**).

A l'opposé de ceux qui sont restés réticents à l'égard des liens conventionnels fiscaux depuis longtemps et dispose d'une économie plus au moins attardée comme l'Algérie. (**Chapitre II**).

Chapitre I - L'approche française

La fraude fiscale s'élève à près de 60M^{ds} d'euros (€) par an. Dans ces conditions l'administration fiscale se dote d'armes de plus en plus complètes pour lutter contre cette fraude, et notamment celle qui est en relation avec l'étranger. Cette dernière fraude étant de plus en plus importante, « le fisc » recourt à des systèmes toujours plus répressifs⁵⁷⁶.

La France a mis en place des structures et un dispositif tant international qu'interne destiné à détecter et à combattre la fraude fiscale, en particulier celle émanant de montages transfrontaliers.

Au-delà de la problématique des prix de transfert dont l'examen des pratiques repose avant tout sur une analyse juridique et économique des contrats, le dispositif français s'appuie sur une démarche de recherche et de détection des mouvements financiers internationaux suspects grâce au recoupement d'informations. Cette approche a été renforcée par l'adoption récente de nouvelles mesures législatives (**Section I**). Tous les types d'échange de renseignements sont ainsi appliqués par la France y compris au travers des méthodes plus avancées⁵⁷⁷ (**Section II**).

Il n'en demeure pas moins que l'existence de ce pouvoir de collecte d'information attribué à l'autorité compétente (**Section III**) bute sur certaines limites visant à protéger les droits des contribuables (**Section IV**).

Section 1 - L'autorité compétente

Au sein du Ministère du budget et des Comptes Publics, c'est la Direction Générale des Finances Publiques (DGFP), issue de la fusion en 2008 de la Direction Générale des Impôts (DGI) et la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP)⁵⁷⁸, qui est chargée de veiller à ce que la France soit bien en mesure de prélever les recettes fiscales qui lui reviennent.

Cette structure est composée de deux pôles « métiers » (fiscalité gestion publique) et un pôle traverse (personnel, budget, informatique) et a notamment pour mission : de concevoir

⁵⁷⁵ Ibidem. P.96

⁵⁷⁶ M.FOURRIQUES les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude de l'évasion fiscale en relation avec l'étranger, PA, 12 Février 2013, n°31 P.3

⁵⁷⁷ R.KILIC article précité page 931

⁵⁷⁸ décret n°2008-310, 3 avril 2008, J O 4 avril 2008, décret n°2008-309 3 avril 2008, arrêté 3 août 2008, JO 4 avril 2008, Dr fisc 10 avril 2008, n°15, PP4-5

et d'élaborer les textes législatifs et réglementaires relatifs au recouvrement des recettes publiques, au cadastre et à la publicité foncière, d'élaborer les règles et les procédures relatives à la gestion financière et comptable des établissements publics nationaux, des établissements publics locaux d'enseignements, des collectivités territoriales et de leurs établissements d'instruire les demandes d'agrément fiscaux ; de représenter l'Etat dans les domaines de sa compétence devant les juridictions devant les ordres administratifs et judiciaires et instruira les demandes d'agrément fiscaux ⁵⁷⁹.

L'autorité compétente chargée de cette procédure d'assistance administrative internationale est toujours les services centraux (§1) appuyés par les attachés fiscaux (§2).

§1- Les services centraux

La mission d'assistance internationale en matière fiscale est confiée à la Direction de la Législation fiscale au sein de la DGFP, qui représente le Ministère dans les négociations internationales en matière fiscale, la négociation des conventions bilatérales les principes applicables au sein de l'OCDE, et de l'UE. Le bureau affaires internationales qui se trouve dans la Sous-direction du contrôle fiscal attaché à la Direction conjointe chargée de la fiscalité assure l'assistance administrative internationale. Selon l'article 2 de l'arrêté du 3 Avril 2008⁵⁸⁰, portant organisation de la DGFP, ce bureau affaires internationales «est chargé de la définition des orientations générales du contrôle fiscal international, de la définition des méthodes et des procédures afférentes, de la préparation des textes y afférant, de l'élaboration des outils et de l'assistance aux services. Il est chargé de la gestion des affaires particulières et des affaires à caractères complexes ainsi que de l'instruction des accords en matière des prix de transferts et du suivi des groupes internationaux.

Il assure l'assistance administrative internationale et suit les travaux multilatéraux et communautaires sous le contrôle fiscal et les échanges d'informations. Il est chargé de l'animation du réseau des attachés fiscaux »

En France cela signifie que la mise en œuvre de la procédure d'assistance administrative internationale est centralisée. Toutes les demandes d'échanges, de renseignements, qu'elles soient émanant des services fiscaux français ou étrangers sont adressés au bureau affaires internationales chargé de la centralisation et des liaisons.

§2 – Les attachés fiscaux

C'est parce qu'elle porte cette politique volontariste de coopération que la DGFP s'appuie depuis 1982, sur son réseau d'attachés fiscaux afin de développer de nouveaux modes de coopération avec ses principaux pays partenaires.

⁵⁷⁹ Ibid, PP.4.5

⁵⁸⁰ JO, 04 04 2008, texte n°95,96 et 97

Ce réseau couvre les principaux pays de l'UE et de l'Amérique du nord, pays où se situent les enjeux essentiels en matière de contrôle fiscal, mais l'action menée par les attachés fiscaux est au-delà de la seule assistance, ils interviennent également pour faciliter les échanges avec les autres administrations et informer la DGFP des pratiques administrative et de la législation fiscale en vigueur dans les pays où ils sont en poste⁵⁸¹.

Sont attachés fiscaux installés à Berlin, Bruxelles, La Haye, Londres, Madrid, Rome, Washington, Ottawa, représente la DGFP à l'étranger. Placés de l'ambassade de France, ils sont rattachés au réseau international du MINEFI⁵⁸², et comme les attachés douaniers, sont intégrés dans les missions économiques. Fonctionnaires à la DGFP, ils restent cependant tenus aux obligations spécifiques liées à leurs attributions, leurs fonctions, en tant qu'autorité compétente par délégation sont les suivantes : ils assument les liaisons avec les autorités fiscales du pays de résidence, en vue d'échanger spontanément ou sur demandes, les renseignements prévus pour l'application des accords fiscaux conclus avec la France, en matière d'assistance administrative et des Directives et règlements de l'UE .

A ce titre GERARD ORSINI, souligne qu' «il serait souhaitable que les attachés fiscaux soient plus nombreux, de façon non seulement à permettre cet échange d'informations qui répond aux besoins de l'administration, mais également permettre un support pour les entreprises qui doivent s'implanter à l'étranger ou qui doivent se défendre face à des législations étrangères difficiles à comprendre et à appliquer. »⁵⁸³

Ce même contenu conclut à ce que «la coopération entre les administrations deviendrait, infinie, une aide aux entreprises. Elle accompagnait aussi le développement des échanges dans de meilleures conditions pour l'ensemble des intervenants. »⁵⁸⁴

Les attachés fiscaux traitant aussi des demandes d'assistance administrative en matière des impôts directs, de droits d'enregistrement et de droits sur les successions. ⁵⁸⁵

La coopération bilatérale, repose également sur l'action des attachés dont l'activité, au-delà de l'échange de renseignements s'est diversifiée : animation des dispositifs transfrontaliers , organisations de réunions conjointes entre services de contrôle sur des affaires déterminées, notamment dans la lutte contre les carrousels, participation au règlement des procédures amiables et négociations des conventions fiscales internationales, organisations de réunions bilatérales entre administrations fiscales en matière de gestion des services et de politique fiscale. ⁵⁸⁶

Reconnus en tant qu'experts de la législation fiscale et des experts administratifs dans les pays où ils sont en poste, les attachés ont également pour mission de fournir des

⁵⁸¹ M.CABEV, les attachés fiscaux à la DGI, revue du trésor, n°11 novembre 2006 P.783

⁵⁸² Ibidem, p 785

⁵⁸³ G.ORSINI, la coopération des administrations fiscales, PA 15 mai 2002, n°97, p56

⁵⁸⁴ Ibid p 50

⁵⁸⁵ M .CABET art précité p 785

⁵⁸⁶ Ibidem, p 785

études comparatives ou prospectives. En 2005 le réseau des attachés fiscaux a produit 323 études.⁵⁸⁷

Ils ont traité pour les années 1993 à 1995, les deux tiers des demandes de renseignements d'origine nationale ou étrangère.⁵⁸⁸ Il convient de souligner également que l'action des attachés dans le domaine de la fraude fiscale internationale se prolonge par la coordination des vérifications simultanées avec l'administration étrangère du pays d'implantation, ou la mise en place, ou plan fiscal, des dispositifs transfrontaliers de lutte contre la fraude.⁵⁸⁹

Cette activité est encadrée par le droit interne français mais également par les conventions fiscales internationales et le droit communautaire qui déterminent la teneur des informations qui peuvent être ainsi échangées.

Section 2 - Le cadre juridique de l'échange de renseignements

La France dispose d'instruments variés de prévention ou de répression de la fraude et de l'évasion fiscales parmi lesquels l'échange de renseignements dans le cadre de l'assistance administrative internationale qui repose sur une base légale résultant de textes de nature différentes et qui se superposent. A la législation interne (livre de procédure fiscale) (§1) s'ajoutent les conventions fiscales (§2), les Directives européennes (§3) et, enfin, les accords transfrontaliers (§4).

§1- Le dispositif interne

Le droit interne français admet que l'administration fiscale puisse échanger des renseignements avec des Etats contractants et a consacré certains articles à la coopération administrative.

L'article L114, traite l'assistance fiscale internationale parmi les dérogations à la règle du secret professionnel en matière fiscale en stipulant que « l'administration des impôts peut échanger des renseignements avec (...) les Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôts pour les échanges de renseignements avec l'administration française ». Cet article permet également à l'administration financière, d'échanger des renseignements avec les administrations financières de territoires et collectivités territoriales d'Outre-mer et autres collectivités territoriales de la France relevant d'un régime fiscal spécifique même en l'absence de convention fiscale. Ce même article précise au point A, que « sous réserve de réciprocité les administrations financières peuvent communiquer aux administrations des Etats membres de la communauté européenne des renseignements pour l'établissement et le recouvrements de l'impôt sur le revenu, et sur la fortune de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que (à compter du 1er janvier 2005) des taxes assises sur les permis d'assurance. » Ce qui permettra de transposer en droit interne français

⁵⁸⁷ Ibidem p 785

⁵⁸⁸ idem, p 786

⁵⁸⁹ Ibid p 786

les Directives et règlements de l'UE sous l'échange de renseignements relatifs à l'impôt sur le revenu, la fortune et la TVA.

Aussi, la Directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004,⁵⁹⁰ prévoit la possibilité des contrôles fiscaux simultanés d'une entreprise effectuant des opérations dans plusieurs Etats membres. A la suite de l'adoption de cette Directive, la France l'a transposé dans son droit interne par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2004.⁵⁹¹

L'article L.45 du LPF permet aussi à l'article fiscale française de procéder à des contrôles simultanés avec les autres Etats membres de l'UE afin d'échanger des renseignements ainsi obtenus.

Dans le prolongement des mesures internationales, la France a renforcé son dispositif légal à l'encontre des territoires non-coopératifs.

L'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2009⁵⁹², prévoit ainsi un ensemble de mesures visant à renforcer les moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale à l'encontre des Etats ou territoires qui refusent les standards internationaux d'échanges d'informations en matière fiscale.

Ces mesures cherchent à dissuader les opérateurs économiques de poursuivre la réalisation de transactions avec des partenaires localisés dans des Etats non-coopératifs, elles tendent également d'inciter les Etats à conclure une convention d'assistance conforme aux derniers standards de l'OCDE, tant dans ses stipulations que dans sa mise en œuvre.

Le dispositif législatif introduit dans le CGI (Article 238-A), la notion d'Etat pour territoire non-coopératifs et l'application des mesures fiscales différenciées, plus stricte pour les opérateurs localisés ou réalisés des transactions dans ces Etats ou territoires.⁵⁹³

Les flux financiers avec ces Etats et territoires seront fiscalement pénalisés : taxation à 50% des sommes versés dans ces Etats, taxation des dividendes en provenance de ces Etats (rejet du régime «mère-fille» limitation de la déduction à l'impôt sur les sociétés des sommes versés dans ces Etats, obligation de documentation des prix de transfert⁵⁹⁴.

Les nouvelles dispositions prévoient en Outre la publication d'une liste des Etats et territoires non-coopératifs, fondée sur les entrées retenues par l'OCDE.

§2- Les dispositions conventionnelles

La politique conventionnelle de la France a subi une certaine évolution au cours des dernières années en fonction de nouvelles questions posées et du contexte international. En effet, elle est en faveur de la réduction des retenus à la source, de l'introduction de la clause

⁵⁹⁰ JOCE, n° L127, 29.04.2004

⁵⁹¹ Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, JO n° 304, 31.12.2004

⁵⁹² B. SALVAT, art précité p 105

⁵⁹³ Ibid p 156

⁵⁹⁴ Quinquis Ibid P.136

de la nation la plus favorisée (NPF) de la non-pénalisation des restructurations au sein des groupes internationaux de l'introduction d'un mécanisme de crédits d'impôt généralisé.⁵⁹⁵

Aujourd'hui, on assiste à une intensification de l'assistance fiscale avec, en France, l'augmentation des accords spécifiques d'échanges de renseignements mais aussi avec une coopération renforcée au plan européen.

Aujourd'hui, la France possède le réseau conventionnel le plus étendu au monde⁵⁹⁶. Elle accorde une importance particulière à l'échange de renseignements.

Les conventions signées par la France sont pour la plupart, conclues suivant le Modèle de Convention OCDE. Elle a intégré le nouvel article 26 dans les conventions récemment négociés avec les pays à faible fiscalité comme le Qatar et Malta. Corrélativement, elle se refuse à signer toute convention qui ne satisferait pas aux exigences du nouvel article 26, elle a pour ce motif suspendu ses renseignements avec Hong- Kong.⁵⁹⁷

La France a ainsi conclu des conventions bilatérales avec un grand nombre d'Etat ou territoires indépendants prévoyant une clause d'assistance administrative (A), et elle a ratifié la Convention Multilatérale d'assistance mutuelle(B), tout en observant une coopération fiscale renforcée avec l'UE(C) et , enfin, elle a signé des accords spécifiques dont le seul but est d'intensifier l'échange de renseignements en matière fiscale(D).

A - Au niveau bilatéral

En 2013, la France a signé plus d'une centaine de conventions fiscales bilatérales. La liste des 148 Etats et territoires liées à la France par une Convention d'assistance administrative en vigueur en 2013 est jointe en annexe n°5⁵⁹⁸.

Conçues à l'origine pour faciliter l'activité économique et financière des Etats et éliminer les doubles impositions, les conventions vont rapidement établir les bases d'une coopération entre deux Etats, visant à prévenir l'évasion fiscale. Elles doivent prévoir expressément un échange de renseignement dont la portée est variable selon le texte.

Toutes, les conventions signées par la France énoncent un principe général d'assistance administrative entre les administrations fiscales inspirées de l'article 26 du Modèle OCDE, mais la portée de l'échange de renseignements est variable selon les conventions. Certaines conventions signées par la France ne comportent pas de clauses d'échanges de renseignements,⁵⁹⁹ d'autres contiennent des clauses restrictives⁶⁰⁰.

⁵⁹⁵ B GOUTHIERE op cit PP. 28-29

⁵⁹⁶ Présentation de l'action de la France au sein des instances Communautaires et multilatérale pour lutter contre les paradis fiscaux et les pratiques fiscales dommageables http://www.budget.gov.fr/press/dossierdepress/evasion_fiscal/081021

⁵⁹⁷ coopérations fiscales 2008, Op cit p25

⁵⁹⁸ Réseau conventionnel de la France en matière d'échange de renseignements, Annexe au projet de Loi de Finance pour 2014.

⁵⁹⁹ C. MAUDET, la course à l'information un nouveau défi pour l'administration fiscale française, revue. gestion et finances publiques, n°1 janvier 2009, P.33

⁶⁰⁰ Ibid P.33

Les autorités compétentes françaises ne pourraient pas échanger des informations en matière fiscale avec les pays qui ne sont pas liés à la France par une convention, aucune assistance administrative en matière fiscale n'est possible malgré l'existence du dispositif juridique énoncé par l'article 114 LPF.

La plupart des conventions fiscales signées par la France vise l'échange de renseignements pour permettre l'application des dispositions de la convention ou celles de la législation interne pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale. Toutefois, certaines conventions limitent cet échange au seul but de l'application régulière de la convention comme c'est le cas pour la Suisse et aussi pour l'Algérie. Cette limitation provient de la sensibilité affichée par les pays qui applique une politique généralement prudente en matière de convention fiscale.

L'échange de renseignements est limité aux impôts visés par les conventions fiscales. Il s'agira dans tous les cas de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés.

Certains impôts tels les droits de mutation à titre gratuit, sont visés par les conventions que la France a conclues.⁶⁰¹

A rappeler que l'article 26 du Modèle OCDE de convention comme l'article 1^{er} du Modèle d'accord prévoient un échange de renseignements, « dans la mesure la plus large possible ». Cependant, il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements ». Le Modèle d'accord dresse explicitement la liste des informations qu'une partie requérante doit fournir pour « démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandé ».⁶⁰²

L'article 26 du Modèle OCDE est moins formaliste sur ce point, mais un pays requérant doit tout de même prendre en compte les éléments d'informations recensés dans l'aide-mémoire évoqué dans le module relatif aux renseignements fournis sur demande.⁶⁰³

Lorsqu'il existe plusieurs instruments juridiques susceptibles de servir de fondement à un échange de renseignements. La question du chevauchement et généralement réglée par le texte même des dits instruments.⁶⁰⁴ Dans le cas où les instruments applicables envisagent la coexistence de plusieurs dispositions en matière d'échange de renseignements et s'il n'existe pas de règles nationales contraires, les autorités compétentes sont généralement libres de choisir au cas par cas, l'instrument le plus appropriés.⁶⁰⁵

B- Au niveau multilatéral

S'agissant de la France, celle-ci s'est dans un premier temps, opposée à sa ratification, position qui était notamment liée à son refus de la venue sur le territoire national de vérificateurs qui procédaient à des contrôles fiscaux pour le compte d'une administration

⁶⁰¹ Avec l'Autriche, la Belgique, l'Allemagne, cité par C.MAUDET ont précité p 334

⁶⁰² Articles 5 du Modèle OCDE.

⁶⁰³ C.MAUDET, art précité p.334

⁶⁰⁴ Article 27 de la convention conjointe entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, voire aussi l'article 12 du Modèle d'accord pour les Etats de l'UE. Voir aussi l'article 11 de la Directive du modifié en 2011.

⁶⁰⁵ C.MAUDET, art précité p 334

étrangère. Toutefois, cette dernière interdiction a été abrogée par l'article 107 de la loi de finances pour 2000.⁶⁰⁶

Tout obstacle étant alors levé, le 7 janvier 2004 a été déposé à l'Assemblée nationale un projet de loi autorisant l'application de cette convention. Celui-ci a été adopté par le Sénat le 1er mars 2005. Soit deux ans après la signature.⁶⁰⁷

L'autre obstacle était lié à l'exclusion des cotisations de sécurité sociale du champ d'application de la convention.⁶⁰⁸

Le rapporteur au Sénat M.GOUTEYRON⁶⁰⁹ a signalé que « ce nouvel instrument juridique et fiscal était utile du point de vue français pour trois raisons majeures. Premièrement que la convention compléterait le réseau de conventions fiscales bilatérales conclues par la France, permettant par exemple d'élargir l'échange de renseignements à d'autres Impôts que ceux couverts par les conventions fiscales ou les Directives communautaires, impôt local, droits d'enregistrement, contribution indirectes, TVA et taxes diverses perçues au profit de l'Etat et d'uniformiser, la pratique des pays signataires en matière d'échange de renseignements, il fallait valoir, deuxièmement, que cette convention organisait l'assistance au recouvrement, rarement visés par les conventions fiscales bilatérales, la convention prévoyant que l'Etat requis devait procéder au recouvrement de la créance fiscale de l'Etat requérant de la même manière que s'il recouvrait ses propres créances, permettant ainsi de lutter contre l'organisation par les contribuables de leur insolvabilité dans l'Etat qui avait établi les impositions.

Il a montré enfin, que la convention, en proposant un ensemble de règles en vue de la notification de document à l'étranger, venait « mettre de l'ordre dans une pratique administrative internationale aux frontières mal définies ».⁶¹⁰

§3 -Le cadre communautaire

L'assistance administrative en matière fiscale n'a cessé de progresser l'état d'avancement de la coopération administrative est plus poussé en matière de TVA que d'impôts directs.

La mise en place de la TVA intracommunautaire lors de l'instauration du marché unique en 1993 a facilité le développement d'une fraude particulièrement sophistiquée la fraude « carroussel » cette fraude à tirer profit du système d'imposition ou les échanges intracommunautaires de biens sont exonérés de TVA, celle-ci étant payables dans l'Etat membre de destination.⁶¹¹

⁶⁰⁶ loi n°99-1172, 30 décembre 1999, JO. 31 décembre 1999

⁶⁰⁷ D.BOUSQUET, op. Cit p 7

⁶⁰⁸ Ibid P.7

⁶⁰⁹ A. GOUTEYRON Rapport au sénat sur la Convention Multilatérale, n°195,16 février 2005, P.5

⁶¹⁰ Idem P6

⁶¹¹ B.SALVAT, article précité p13

La fraude «carroussel », souvent organisée à grande échelle, et parfois par des organisations criminelles, est une menace sérieuse pour les recettes des Etats membres.⁶¹²

L'administration française, se fondant sur le cadre légal communautaire qui repose sur le règlement du Conseil du 7 octobre 2003 pris en matière de coopération administrative dans le domaine de la TVA entré en vigueur le 1^{er} janvier 2004 le règlement 1798/2003, est particulièrement réactivé par rapport à cette fraude, elle conduit depuis plusieurs années une action volontaire afin de détecter le plus en amont possible les réseaux frauduleux. D'où la mise en place d'une cellule anti-carroussel⁶¹³ de la Direction nationale des enquêtes fiscales (**DNEF**) au sein de la **DGFIP**, composée d'une dizaine d'enquêteurs elle coordonne les enquêtes et interventions des différentes unités de la **DNEF** en liaison avec les partenaires européens. La DNEF a participé en discussions qui ont conduit à l'adoption en 2008, du principe de la mise en place d'un réseau européen de veille, décentralisé dénommé **EUROFISC** qui visera à accélérer l'échange de renseignement entre pays membres de la Communauté et facilité la détection précoce des fraudes⁶¹⁴

Aussi, un autre instrument communautaire qui guide l'action de l'administration française dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale à l'échelle européenne, c'est la Directive CEE 77/79 adoptée, par le Conseil des communautés européennes le 19 décembre 1977 et modifiée à plusieurs reprises dont la dernière date de 2011, prévoit l'échange de renseignements entre les Etats membres en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes professionnels, de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe foncière sur les propriétés non bâties, d'impôts sur la fortune et de taxe assises sur les primes d'assurance, qui fixe, par ailleurs, tous les principes en matière d'assistance mutuelle communication des informations aux contribuables, communication des informations lors d'une procédure judiciaire, limités à l'échange d'information...⁶¹⁵

§4 – Les accords de coopération administrative

En France, afin de développer et d'accélérer les échanges directs des renseignements en matière de TVA et d'impôts directs, plusieurs dispositifs transfrontaliers, avec délégation de l'autorité compétente, ont été mis en place par la **DGFIP**.

Fondés juridiquement sur l'article d'assistance administrative de la convention fiscale bilatérale et/ou sur les dispositions de la Directive 77/799/CE (fiscalité directe) et du règlement 1798/2003 (TVA). Ces accords «répondent aux besoins et particularités des régions frontalières en permettant un échange de renseignements rapide, sur demande ou spontané portant sur des secteurs, principalement, fraudogènes »⁶¹⁶

⁶¹² Idem P.14

⁶¹³ Idem P.14

⁶¹⁴ Idem P.15

⁶¹⁵ C.MAUDET art précité p 34

⁶¹⁶ B.SALVAT article cit p15

Sur la base de ces accords les autorités compétentes acceptent de fournir les renseignements autant que possible sur un support numérique, selon le format normalisé élaboré par l'OCDE ⁶¹⁷

Un accord transfrontalier d'échange de renseignements en matière de TVA sur demande et spontané a été signé le 7 septembre 2000 (accord de Schwetzingen). Il a été étendu aux impôts directs par l'entente de Berlin du 8 décembre 2003. Il vise toutes les Directions de l'inter-régions est dont la Direction du contrôle fiscal de la région EST et du côté allemand, les Landers de Sarre, Phénamie-Palatinat et Bade Wurtemberg. ⁶¹⁸

L'accord transfrontalier français-espagnol, signé le 1er avril 2004, met en place un dispositif d'échange direct de renseignements en matière de TVA et d'impôt directs entre du côté français, les services fiscaux de l'Ariège, Haute-Garonne, Hautes-Pyrénées, Pyrénées-orientales et la Direction du contrôle fiscal de la région Sud Pyrénées et du côté Espagnole les services fiscaux du Catalogne et d'Aragon. ⁶¹⁹

L'accord transfrontalier Franco-Belge du 23 juin 2006 permet l'échange direct de renseignements en matière de TVA et d'Impôt directs entre du côté français, les services fiscaux de l'Aisne, des Ardennes, de la Meurthe et –Moselle-, de la Meuse, du Nord, du Pas de Calais et les Directions du contrôle fiscal des régions Nord EST et du côté Belge, le service de recherche national et international (SRNI) et les Directions régionales de Burges, Mons et Namur (TVA), Arlon, Burges, Chorlerai, Mons et Namur (impôt directs). ⁶²⁰

La France a aussi signé des accords spécifiques dont le seul objet est d'intensifier l'échanges de renseignements en matière fiscale. Il s'agit en l'occurrence de l'arrangement administratifs avec l'autorité compétente de la Russie afin d'instaurer une procédure d'échange automatique, signé le 28 janvier 2004 sur base de l'article 26 de la convention fiscale ⁶²¹ liant les deux pays. Cet accord prévoit un échange automatique de renseignements portant sur les revenus des emplois salariés visés à l'article 15 de la convention fiscale Franco-Russe du 26 novembre 1996 ainsi que sur les transferts de propriétés de biens immobiliers. L'accord prévoit également l'échange spontané concernant les jetons de présence, les commissions, les dividendes, les intérêts, les redevances et les autres rémunérations payés à des résidents de l'un ou de l'autre des Etats ⁶²²

Les autorités compétentes ont convenue également d'intensifier l'échange de renseignements aussi bien spontané que sur demande portant sur des sujets qui ne sont pas

⁶¹⁷ C.MAUDET art précité P.35

⁶¹⁸ Idem P.35

⁶¹⁹ Idem P.35

⁶²⁰ B. SAVAT art précité P.16

⁶²¹ Convention fiscale entre la France et la Russie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, 26 novembre 1996, JO du 29 mai 1999, cité par C.MAUDET op.cit P.36

⁶²² l'article 2-1 de l'arrangement franco-russe

énumérés dans le corps de l'accord mais qui sont susceptibles de permettre aux parties d'établir correctement leurs impôts.⁶²³

La même précision de l'accord signé avec l'autorité compétente espagnole sur le secret est insérée également dans cet accord. Ainsi, lorsque les renseignements envoyés sont erronés ou incomplets ou qu'ils n'auraient dû pas être communiqués, le fisc qui communique les renseignements averti ses collègues aussitôt que possible. A la suite de cette intervention, le service fiscal qui a reçu les renseignements doit corriger les données concernées selon les nouvelles indications transmises ou supprimées les données.⁶²⁴

Section 3- Les conditions et les modalités de mise en œuvre de l'échange de renseignements

Les services centraux de l'administration fiscale française concernés par la procédure de l'échange de renseignements sont en liaison avec les principales administrations étrangères concernées pour accéder autant que possible la réponse aux demandes de renseignements.⁶²⁵ Mais la procédure d'échange ne peut porter que sur des éléments que le pays requis est en mesure de fournir en fonction de sa propre législation.

Le rapport sur l'échange de renseignements fiscaux 2014 qui dresse le bilan de l'année 2012 et qui est annexé à la loi de finances pour 2014, publiée le 2 avril 2014,⁶²⁶ met l'accent sur l'importance que le gouvernement français accorde à ce volet de coopération fiscale internationale.

Ainsi, le volume global de l'assistance sur demande a significativement progressé entre 2011 et 2012 puisque les demandes françaises sont passées de 1614 à 2068 demandes, soit une augmentation de 28,13 %. En parallèle le volume des demandes reçues des partenaires de la France a fléchi légèrement, passant de 675 demandes reçues en 2011 à 608 en 2012.⁶²⁷

L'engagement de la France dans la lutte contre les paradis fiscaux s'est également traduit au plan opérationnel par une augmentation significative des demandes adressées aux Etats et territoires qui figuraient sur la liste grise de l'OCDE en 2009, c'est-à-dire ceux qui ne respectaient pas à cette époque les standards internationaux en matière d'échange d'informations, soit 750 saisines en 2012 auprès de vingt (20) Etats contre 301 en 2011 sur le même échantillon.⁶²⁸ Ces demandes ont ainsi été adressées à des Etats et territoires avec lesquels la France a conclu soit un avenant à une convention fiscale relatif à l'article 26 du Modèle OCDE, soit un accord d'échange de renseignements, à savoir Andorre, Antigua et Barbuda, les Bahamas, la Belgique, les Bermudes, Gibraltar, Guernesey, les Îles Caïmans, l'île de Man, les Îles Vierges Britanniques, Jersey, le Liechtenstein, le Luxembourg, la Malaisie, Malte, Saint-Marin, saint Vincent et les Grenadines, Singapour, la Suisse et l'Uruguay.⁶²⁹

⁶²³ l'article 2-2 de l'arrangement franco-russe

⁶²⁴ l'article 2-3 de l'arrangement franco-russe

⁶²⁵ P.DIBOUT, op.cit P.10

⁶²⁶ F.PERROTIN, parution du Rapport sur l'échange de renseignements fiscaux, PA, 23 avril 2014, n°81, p4

⁶²⁷ Idem P.4

⁶²⁸ Ibid P.5

⁶²⁹ Ibid P.5

Destinées à détecter des bases fiscales ayant été soustraites à des impositions qui reviennent portant de droit à la France, ces demandes visent principalement à obtenir : des informations bancaires afin d'identifier les comptes dissimulés et les sommes y figurant, des informations sur la propriété des biens immobiliers ou mobiliers afin de détecter les actifs dissimulés à l'étranger ou d'identifier les propriétaires d'actifs localisés en France détenus par des structures offshores, des informations comptables afin de connaître les résultats réalisés dans les entités offshores ainsi que la réalité de leur substance économique ou afin d'identifier l'origine des flux financiers. Au 31 décembre 2012, sur les 1051 demandes adressées à compter du 1er janvier 2011, le nombre de réponse s'élevait à 477⁶³⁰. La qualité des demandes de renseignements ainsi que les délais de traitement ont été améliorés par une plus grande décentralisation des demandes. Les contrôles multilatéraux se sont intensifiés en 2006⁶³¹. La DGI a participé à 15 opérations de contrôles multilatéraux dont 7 ont été initiés en 2007.⁶³²

La DGFIP a simplifié les circuits d'échange de renseignements en décentralisant l'assistance. Des dispositifs transfrontaliers d'échange direct en matière de TVA intracommunautaires, ont été négociés avec la Belgique, l'Italie et l'Allemagne et l'Espagne.

Aussi, il importe de signaler que dans le cadre de la recherche et la détection de la fraude, il a été créé une cellule anti-carroussel au sein de la **DNEF** qui travaille en liaison directe avec certains centres anti-carroussels européennes.⁶³³ Cette structure est chargée d'assurer la détection d'opérateurs à risque à travers la recherche et l'exploitation d'informations d'origine nationale ou internationale collectées par les services de recherche et de gestion.⁶³⁴ En effet, les services territoriaux ont un rôle de veille et de collecte de renseignements, notamment lors de l'immatriculation et de la gestion des entreprises.⁶³⁵ L'initiative française en matière de détection et de lutte contre la fraude via l'échange de renseignements fait aujourd'hui référence en Europe.

Cela étant, toutes les formes d'échange sont ainsi pratiquées en France qu'il s'agisse de l'échange sur demande (§1), l'échange automatique (§2), l'échange spontané (§3), les contrôles fiscaux simultanés (§4) ou des contrôles fiscaux à l'étranger.

§1 -L'échange sur demande

Les demandes de renseignements formulées par l'administration fiscale française à l'autorité compétente étrangère revêtent trois formes.⁶³⁶

A- Les demandes formulées selon les articles 57 et 209 B du CGI

Il doit s'agir d'informations que l'administration est en droit de demander compte tenu des textes applicables. Selon les dispositions de l'article L.188 A du LPF, les renseignements demandés peuvent concerner les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 et 209 B du CGI.

⁶³⁰ Ibid P.5

⁶³¹ Ibid P.6

⁶³² Ibid P.6

⁶³³ B.SALVAT, art précité p 13

⁶³⁴ Idem, P.13

⁶³⁵ Idem, P14

⁶³⁶ ARTICLE L.188 A du LPF.

Le dispositif anti-abus prévu pour les entreprises à l'article 209 B du CGI qui met à leur charge de déclarer en même temps que leur déclaration de résultats, les entreprises et entités juridiques établies ou constituées hors de France, bénéficient d'un régime fiscal privilégié dans lesquelles le contribuable détient une participation directe ou indirecte de plus de 50% (5% en cas de fractionnement des participations)⁶³⁷.

Obligation de déclarer, en même temps que sa déclaration des revenus, les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables établis ou constitués hors de France, bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et dont l'actif ou les biens sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants dans lesquelles le contribuable détient une participation directe ou indirecte de plus de 50% (art 123bis CGI)⁶³⁸.

Quant à l'article 57, il dispose que «pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achats ou de vente, soit tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France... »

Dans le cadre du contrôle des prix de transfert, l'administration fiscale doit prouver avant la mise en œuvre de la procédure, le lien de dépendance, sauf lorsque le transfert des bénéfices s'effectue avec une entreprise établie dans un Etat à fiscalité privilégiée et le fait qu'un avantage a été consenti à une entité étrangère. Elle doit également déterminer le montant de l'opération⁶³⁹.

Lorsque la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger est établie par l'administration, l'entreprise vérifiée doit prouver que l'avantage consenti à l'entité étrangère ne constitue pas, en fait, un transfert de bénéfices à l'étranger⁶⁴⁰.

Cette hypothèse est surtout celle qui est contenue dans l'article 57 du CGI, mais tel n'est pas le cas, décrit par l'article L13B et l'instruction qui le commente⁶⁴¹.

En effet, pour utiliser la procédure de l'article L13B du LPF, l'administration doit disposer d'éléments faisant présumer un transfert de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI.

Cependant, l'instruction précise qu'une telle présomption peut résulter de la réunion d'indices sur les liens de dépendance avec l'entreprise étrangère et sur le caractère anormal

⁶³⁷ M.FOURRIQUE, les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger, PA, 12 février 2013, n°13, P.5.

⁶³⁸ M.FOURRIQUES, art. précité P.16.

⁶³⁹ J.IVANTCHEVA- FLAMANT, le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale : les prix de transfert, thèse pour le doctorat en Droit, Paris II, 2002. P.200.

⁶⁴⁰ Idem P.200.

⁶⁴¹ L'instruction du 23 juillet 1998 citée par J IVANTCHEVA-FLAMANT.

des transactions, mais qu'elle « n'oblige donc pas l'administration d'être en possession, au moment de la dépendance, des éléments nécessaires à la mise en œuvre de cet article. »⁶⁴².

L'instruction souligne que l'administration n'a pas à motiver sa demande de renseignements, dès lors qu'une telle exigence serait disproportionnée pour une simple demande de renseignements et qu'elle doit être en mesure de fournir les éléments qu'elle avait réunis, de nature à faire présumer un transfert de bénéficiaire à l'étranger, seulement dans le cas où elle se trouve face au juge de l'impôt en fin de procédures⁶⁴³.

On peut constater ainsi que l'administration dispose d'un droit « discrétionnaire » de recourir à l'article L13B du LPF.

L'instruction précise également que le recours à cet article n'est ni obligatoire, ni systématique et n'intervient que dans l'hypothèse où le vérificateur n'aurait pas reçu d'explications satisfaisantes, mais on doute de l'utilité de cette précision, car en toute hypothèse, l'administration n'a pas à justifier de la réalité d'un débat contradictoire préalable⁶⁴⁴.

Dès lors, le fait que l'administration se trouve ainsi dispensée de motiver, ses demandes de renseignements semble donner à l'ensemble du système un caractère inéquitable et pourrait conduire les contribuables à relever l'inégalité entre les armes mises à leur disposition et celle dont dispose l'administration⁶⁴⁵.

La différence la plus remarquable qui existe entre l'article 57 du CGI et l'article L13 du LPF, complété par l'instruction du 23 juillet 1998, concerne la charge de la preuve⁶⁴⁶.

Dans le cadre de l'article 57 du CGI, l'administration apporte la preuve des deux éléments mentionnés ci-dessus et à partir de ce moment, une présomption de transfert indirect de bénéficiaires à l'étranger pèse sur le contribuable⁶⁴⁷.

La société a la possibilité de renverser cette présomption par la démonstration de l'existence de contreparties.

Or, l'article L 13 du LPF étend de manière très significative le champ des justifications qui doivent être apportées pour le contribuable, puisque celles-ci vont désormais bien au-delà de la simple démonstration de contreparties⁶⁴⁸.

Les informations qui peuvent être requises par l'administration en vertu de l'article L13B du LPF, sur la base de l'instruction, sont précisément celles dont le service des impôts doit disposer pour appliquer l'article 57, qu'il s'agisse de l'existence d'une relation de dépendance, d'un transfert de bénéficiaires à l'étranger, ou dans une moindre mesure d'un régime fiscal privilégié dans l'Etat de résidence de l'entreprise étrangère. En quelque sorte, « l'administration demande au contribuable » de lui fournir les éléments qui permettront de l'incriminer ! »⁶⁴⁹.

⁶⁴² Inst. Précitée du 23 juillet 1998, §.10.

⁶⁴³ Idem.

⁶⁴⁴ J.IVANTCHEVA-FLAMANT, op cit P.201.

⁶⁴⁵ J. IVANTCHEVA-FLAMANT op. cit. P.201

⁶⁴⁶ Idem P.201.

⁶⁴⁷ Idem P.201.

⁶⁴⁸ Idem P.201.

⁶⁴⁹ J.IVANTCHEVA-FLAMANT, op cit P.203.

Dans une logique de faciliter le contrôle des opérations internationales, le législateur a apporté une nouvelle modification de l'article 57 liée à l'article L13.B du LPF : « En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L13..B du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définies aux articles L.57 à L.61 du même livre »⁶⁵⁰.

Même si l'article 57 du CGI apparaît comme un outil puissant de répression entre les mains de l'administration fiscale, elle estimait qu'il n'était pas suffisant, car plusieurs contraintes subsistaient.

Pour répondre aux difficultés rencontrées par l'administration fiscale dans l'établissement de la preuve de la dépendance entre deux sociétés et du transfert indirect de bénéfices effectués entre elles, le législateur a facilité le contrôle des opérations internationales par l'introduction en 1996 dans le livre des procédures fiscales de l'article L13.B⁶⁵¹.

En adoptant, à la charge des entreprises une véritable « obligation d'information » sur la formation de leurs prix de transfert, le législateur a permis de renforcer considérablement la position de l'administration fiscale en cas de discussion sur la conformité des prix des transactions intra-groupes d'un contribuable au principe de pleine concurrence. Un changement a été effectué et l'administration est passée d'un dispositif répressif à une nouvelle disposition dissuasive⁶⁵².

L'article 57, complété par les dispositions de l'article L13.B du LPF, fait aujourd'hui de la France un acteur important dans la lutte contre la fraude que livrent les Etats en matière de prix de transfert.

Cependant, il ne faut pas oublier que les dispositions de l'article L13.B du LPF ont été votées dans un contexte d'harmonisation avec les principes directeurs de l'OCDE⁶⁵³.

En effet, l'OCDE, a depuis longtemps, considéré les prix de transfert comme l'un des problèmes fiscaux les plus importants dans le contexte de la mondialisation.

En 1979, l'OCDE a publié un rapport sur les prix de transfert retenant comme idée de base que les transactions entre sociétés d'un même groupe doivent se faire à un prix de pleine concurrence, comme si elles étaient totalement indépendantes.

En juillet 1995, l'OCDE a publié un classeur sur les « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » appelés principes directeurs et fait l'objet de mises à jour périodiques.

Ces développements ont pour objectif de donner des Directives aux administrations et aux entreprises en matière de fixation des prix entre entreprises apparentées, tout en abordant le problème dans son contexte international.

⁶⁵⁰ Idem P.203.

⁶⁵¹ Idem P.203.

⁶⁵² J.IVANTCHEVA-FLAMANT op. Cit P.204.

⁶⁵³ Idem P.204.

Les règles contenues dans les rapports de l'OCDE n'ont juridiquement aucun caractère contraignant ni pour les autorités fiscales des différents pays ni pour les tribunaux. Cependant, ils servent de référence aussi pour les entreprises que pour les administrations fiscales des différents pays. Ainsi, on peut estimer que leur respect conduit à une relative harmonisation des législations des différents pays de l'OCDE dans le domaine des prix de transfert.

Le meilleur exemple de cette harmonisation concerne l'introduction dans la législation des différents pays de l'OCDE de la procédure d'accord amiable en matière de prix de transfert. Il s'agit d'une sorte « d'alternative » non contentieuse qui a connu beaucoup de succès aux Etats-Unis au début des années 90 et qui a été successivement adoptée par les différents pays membres de l'OCDE, dont la France⁶⁵⁴.

L'accord préalable en matière de prix de transfert est un moyen d'assurer à chacun des Etats concernés la juste part de matière imposable qui leur revient.

Ainsi, l'accord préalable en matière de prix de transfert propose à l'entreprise multinationale un règlement en amont des problèmes liés à la fixation des prix des différentes opérations multinationales.

Chacune des parties de l'accord trouve son intérêt : d'un côté la société qui n'aura plus la crainte d'un contrôle fiscal si elle respecte l'accord conclu et d'un autre côté, l'administration qui a une certaine assurance d'appréhender toute la matière imposable qui lui revient selon les règles de droit interne et conventionnel.

A la lumière de cette hypothèse concernant les « relations » du contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209B du CGI nous pouvons remarquer que le texte législatif est imprécis, autorisant de cette façon une lecture plus large.

Cependant, on peut supposer que tout en concernant les « relations » du contribuable avec l'entité étrangère, la demande exclut la situation de cette entité dans ses aspects relevant du droit interne de l'Etat ou du territoire interrogé et qui n'ont de lien direct ni avec ses « relations » ni avec les impôts visés par la base juridique de l'interrogation »⁶⁵⁵.

B- Les renseignements sur les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France

La deuxième hypothèse concerne les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu exercer.

La demande peut viser toutes formes d'éléments patrimoniaux ou de ressources dont le contribuable a pu disposer sans nécessairement en être le véritable propriétaire ou le bénéficiaire direct.

⁶⁵⁴ J.IVANTCHVA-FLAMANT, op cit P.205.

⁶⁵⁵ P.DIBOUT, « l'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », D.F 1996, n°18-19, P.657.

Elle peut également viser les activités que le contribuable a pu exercer dans l'Etat ou le territoire étranger sous quelque forme et dans quelque but que ce soit, avec ou sans un établissement ou une base fixe et, le cas échéant, dans des conditions échappant aux prévisions des articles 57 ou 209B du CGI.

C- La demande concernant tous les types d'activités que le contribuable a pu exercer dans ou avec le pays étranger

Toutes les transactions commerciales ou prestations du service, l'exercice d'une activité professionnelle ou toute installation sous quelque forme que ce soit, pourront faire l'objet de demande de renseignements auprès de l'Etat ou territoire étranger pour obtenir des précisions sur la durée de séjour et la situation au regard des lois et réglementations étrangères.

Le délai d'obtention de renseignements varie en fonction des administrations des pays partenaires, mais il est généralement compris entre trois et neuf mois. A cet égard, la présence d'un attaché fiscal, correspondant de la **DGFIP**, permet d'améliorer de façon sensible les conditions d'obtention des renseignements en provenance de ces pays⁶⁵⁶.

Sur le plan pratique, l'administration française indique que les demandes d'assistance doivent être rédigées de la façon la plus claire et la plus précise possible. Elles doivent en particulier, pour pouvoir donner lieu à une réponse rapide et utile, exposer les faits de façon détaillée et indiquer les motifs qui justifient la requête, (application de la loi interne française, de la convention concernée, de la règle du taux effectif, correction des résultats due à un transfert de bénéfices, détermination du lieu du domicile fiscal, recherche et évaluation des éléments du train de vie d'un contribuable), ainsi que toutes les informations détenues sur le contribuable en cause doivent être fournies, plus particulièrement celles susceptibles de faciliter son identification⁶⁵⁷.

§2 - l' échange automatique

L'échange automatique d'informations a été déclaré cause prioritaire par les institutions européennes⁶⁵⁸ et mondiales⁶⁵⁹.

Désormais la France, outre les textes votés par l'Assemblée nationale française ces dernières années, continue d'œuvrer pour qu'un projet multilatéral et réciproque d'échange automatique d'informations, sur un champ de revenus et d'actifs financiers aussi large que **FATCA**, voit le jour au niveau européen et au niveau mondial. Selon, Pierre MOSCOVICI, à l'initiative de la France, le G20 de Saint-Petersbourg réunit en septembre 2013, reconnaît «l'échange automatique d'informations comme un standard international : une avancée décisive»⁶⁶⁰. Dans le cadre des accords spécifiques signés avec certains pays cités supra, la

⁶⁵⁶ P.DIBOUT, op cit P.10.

⁶⁵⁷ J-N. THOMAS, OP.cit, P.167.

⁶⁵⁸ La Directive coopération administrative en matière fiscale du 16 février 2011 abrogeant la Directive 77/99/CEE. La Convention relative à l'assistance administrative mutuelle signée entre les pays membre de l'OCDE et le Conseil de l'Europe amendé par le protocole 2010 et publiée le 10 juin 2011.

⁶⁵⁹ La Convention relative à l'assistance administrative mutuelle signée entre les pays membre de l'OCDE et le Conseil de l'Europe amendé par le protocole 2010 et publiée le 10 juin 2011.

⁶⁶⁰ F.PERROTIN, art. Précité P.4.

France échange officiellement des renseignements. Ces accords énumèrent les renseignements pour lesquels les deux administrations établissent un échange de manière automatique.

S'agissant de l'échange d'informations à des fins fiscales, on notera que la France s'est également dotée d'une législation adéquate, à même de l'aider dans sa quête d'une plus grande justice fiscale.

Ainsi, l'assemblée nationale française a voté le 21 juin 2013 en faveur de l'amendement gouvernemental prévoyant qu'à partir de 2016 tout pays n'ayant pas pris l'engagement de conclure un accord permettant l'échange automatique d'informations sera automatiquement inscrit sur la liste noire des Etats et territoires non coopératifs⁴⁰⁵. Le Gouvernement français conseilla donc aux contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger de se mettre au plus vite en conformité avec la législation fiscale, dans les conditions définies dans la circulaire du 21 juin 2013, « traitement des déclarations rectificatives des contribuables détenant des avoirs à l'étranger », à défaut de quoi des pénalités seront appliquées.

Grâce à la liste **HSBC** est à ses 3000 noms, l'administration fiscale française a pu exiger des banques des listes d'opérations et de virement à l'étranger par leurs clients. Donc, l'Etat possède désormais des fichiers de noms et de coordonner bancaires (fiching).

Le fichier «**EVASIF**» créé par arrêté du 25 novembre 2009 pris après avis conforme du **CNIL**, est destiné à répertorier les comptes bancaires détenus hors de France par des personnes physiques ou morales domiciliées en France. Ce fichier géré par la **DNEF**, permet de recenser et de centraliser les informations laissant présumer la détention de comptes bancaires hors de France par des personnes physiques ou morales. Il sera notamment utilisé pour mener des actions de prévention, de recherche, de constatation ou de poursuite d'infractions pénales.

Outre l'identité des personnes, «**EVASIF**» répertorie l'identification des comptes bancaires détenus avec le montant des soldes et des virements. Ces données pourront être récoltées par interrogation des établissements bancaires ou reprises depuis d'autres fichiers fiscaux.

Aussi, et à l'effet de renforcer son dispositif de lutte contre la fraude fiscale internationale, la France a mis en place des structures lui permettant la surveillance des flux financiers. Il s'agit en l'occurrence du réseau de signalement **TRACFIN**. Ainsi et en application de l'ordonnance numéro 2009-104 du 30 janvier 2009 applicable depuis 1er février 2009, un grand nombre de prestataires de services notamment dans l'immobilier, de la finance, de la comptabilité, du marché de l'art et des jeux, se verraient dans l'obligation de déclarer à **TRACFIN** des soupçons d'infractions punissables d'une peine d'emprisonnement supérieur à un an conformément à l'article 561-15 du code monétaire et financier.

Les textes prévoient que le service **TRACFIN** diffuse les renseignements auprès des différentes autorités publiques, notamment aux côtés du Procureur de la République, la **DGDDI**, les services de renseignements et la **DGFIP** depuis l'ordonnance du 30 janvier 2009.

En effet, l'article 561-29 du code monétaire et financier énonce que **TRACFIN** transmet à l'administration fiscale, des informations susceptibles de relever l'infraction de fraude fiscale stricto sensu ou du blanchiment du produit de cette infraction. Ces informations peuvent être utilisées pour l'exercice des missions tant de contrôle fiscal que de répression pénale.

Ce dispositif est consolidé récemment par une modification des délais de reprise dont dispose l'administration fiscale. Désormais le délai de reprise de 10 ans applicables en cas de non-respect des obligations déclaratives spécifiques concernant les comptes bancaires, les contrats d'assurance vie et les participations détenues à l'étranger.

- s'applique aux avoirs détenus dans tous les Etats ou territoires et non plus seulement dans tous les Etats ou territoires non coopératifs ;
- concerne également les obligations déclaratives particulières mises à la charge des administrations de Trusts.

Un autre amendement touche le délai de reprise qui a été porté de 2 à 3 ans par l'article 59 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique, lorsque l'administration aura pendant le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des informations concernant un contribuable

Il convient de signaler, enfin, qu'en l'absence de statistiques, on peut présumer que chaque année plusieurs milliers d'informations sont transmises automatiquement entre l'administration fiscale française et ses collègues étrangers.

§3- L' échange spontané

Qualifié par l'administration fiscale comme la forme la plus souple de l'échange de renseignements, l'échange spontané serait aussi la modalité de l'échange de renseignements « la plus profitable pour l'administration qui en bénéficie » comme le stipule l'instruction du 17 décembre 1981⁶⁶¹, qui précise, par ailleurs, que l'échange spontané « peut être considéré soit comme un substitut à l'échange de renseignements d'office pour les pays avec lesquels un accord exprès (échange d'office) n'a pas été conclu, soit comme un complément à cet échange, pour des renseignements ponctuels non visés par l'accord intervenu sur l'échange d'office ».

S'il est impossible de dresser une liste exhaustive des renseignements susceptibles d'être communiqué spontanément, l'instruction précise cependant qu'il s'agit de tous les renseignements disponibles ou découverts lors des différents contrôles, de nature à intéresser une administration étrangère soit parce qu'ils révèlent l'existence de revenus imposables dans l'autre Etat, soit parce qu'ils révèlent ou laissent supposer qu'une fraude a été commise dans l'autre Etat⁶⁶². Cette forme d'échange constitue ainsi un outil important pour les autorités fiscales françaises. La Direction des vérifications nationales et internationales (**DVNI**) est sensible à ce mode de pratique, échanger des informations vis-à-vis des administrations

⁶⁶¹ Instruction 17 décembre 1981 citée par B.PLAGNET, Droit fiscal International, éd. Litec, 1986, P.319.

⁶⁶² Instruction précitée du 17 décembre 1981.

étrangères pour que s'opère effectivement une sorte de va-et-vient de l'information, tout à fait utile⁶⁶³.

Certains accords conclus par la France énumèrent également les catégories de revenus pour lesquels les deux administrations échangeront les renseignements de manière spontanée. Il s'agit en l'occurrence de l'accord signé le 28 janvier 2002 avec l'Espagne, prévoit que les deux Parties opèrent un échange spontané de renseignements⁶⁶⁴.

L'échange spontané ne peut guère porter que sur les renseignements d'une certaine importance, en sorte que l'administration destinataire ne soit alertée qu'à bon escient. Certains partenaires conventionnels de la France utilisent la transmission spontanée de façon automatique dans des cas déterminés, et plus particulièrement à propos des contribuables qui utilisent les lacunes de leur droit fiscal pour se ménager des « tax shelters (les abus fiscaux) » : c'est ainsi que les Pays-Bas communiqueraient spontanément à l'administration française les renseignements qui concernent l'identité des actionnaires français dans les sociétés holdings de droit néerlandais⁶⁶⁵.

Conformément à l'arrangement entre la France et la Belgique, les autorités compétentes des deux Etats se communiquent de façon spontanée en plus, les donations et les successions immobilières supérieures à 25 000 €⁶⁶⁶.

§4 - Les contrôles fiscaux simultanés

Outre l'échange de renseignements en matière fiscale, les accords spécifiques signés par la France avec certains pays prévoient également la possibilité pour les Etats d'engager des enquêtes et vérifications simultanées. Les parties conviennent alors de la possibilité de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. De tels accords ont été signés par la France notamment avec la Belgique⁶⁶⁷ et l'Espagne⁶⁶⁸. Ici, les administrations des Etats vont coopérer et décider d'effectuer en même temps, le même jour des contrôles concomitants, le plus souvent auprès d'entreprises plus ou moins liées entre elle (par exemple société mère et filiale que l'on soupçonne de prix de transfert⁶⁶⁹).

⁶⁶³ G.Orsoni, art. précité P.52.

⁶⁶⁴ Article 2 de l'accord signé avec les autorités compétentes de l'Espagne en matière d'échange de renseignements, BOI, KB.02, n°59 du 26 mars 2002.

⁶⁶⁵ P.LEVINE et P.PINSON, art. précité P.282.

⁶⁶⁶ Article 2 de l'arrangement signé entre la France et la Belgique, accord du 10 Juillet 2002, V.inst.adm. 14 Octobre 2002, BOI, 13 K-10-02, dr. Fisc, 2002, N°44, 12910.

⁶⁶⁷ Accord du 28 Janvier 2002, V. Instr. adm, 26 mars 2002, BOI, 13 K-10-02. Dr. fisc, 2002, N°15, 12813. Cet accord prévoit un échange automatique portant notamment sur les traitements et salaires, les transferts de propriétés immobilières et les remboursements de TVA.

⁶⁶⁸ Idem.

⁶⁶⁹ J-BUISSON, les contrôles simultanés dans les Etats membres de l'Union européenne, Gestion et Finances Publiques, N°12. Décembre 2011, P.941.

Ces accords spécifiques précisent les étapes de la procédure du contrôle simultané tel que la sélection des affaires, les agents qui interviennent pour le contrôle, la préparation du contrôle, la réalisation du contrôle et l'achèvement du contrôle.

Le droit interne français réserve un article consacré à la faculté donnée à l'Etat d'effectuer des contrôles fiscaux simultanés entre les Etats membres de l'union européenne depuis le 1er janvier 2005. selon cet article, en matière d'impôts directs et de taxes assises sur les primes d'assurance, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, l'administration peut convenir avec les administrations des autres Etats membres de procéder à des contrôles fiscaux simultanés, chacune sur le territoire de l'Etat dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus⁶⁷⁰.

§5 - Le contrôle fiscal à l'étranger

Le législateur français avait autorisé à partir de 1999, l'intervention des fonctionnaires étrangers sur son territoire⁶⁷¹ avant de signer la Convention Multilatérale qui prévoyait cette assistance.

L'arrangement signé avec l'autorité compétente de la Belgique en matière d'échange de renseignements et de coopération administrative en vue de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale emploie dans son article 5 le terme de la « présence sur le territoire d'un Etat de fonctionnaires fiscaux de l'autre Etat », mais « sous réserve des dispositions législatives et administratives des deux Etats ».

Au niveau communautaire et dans le cadre de la coopération administrative en matière de TVA, Des fonctionnaires d'autres Etats membres de la communauté européenne peuvent être présents lors des contrôles dans les conditions fixées par l'article 11 du règlement CE N°1798 /2003 du 7 octobre 2003⁶⁷² cités supra.

Tous ses échanges d'informations réclament la plus grande précision possible sur la nature de l'information. Il s'agira de donner une identification très claire du fonctionnaire demandeur de façon à ce que cette information ne se perde pas. Il s'agira de mentionner le contexte législatif et réglementaire pour savoir dans quelle qu'elle loi s'applique a priori dans le pays concerné et puis, bien évidemment, une authentification très précise des personnes des opérations visées.

Aussi, il est demandé aux Etats demandeurs d'avoir opéré toutes les investigations qui étaient en leur pouvoir au plan national. Il est aussi demandé de respecter la réciprocité. Ce principe de réciprocité pose quelques difficultés, en particulier lorsqu'une loi nationale

⁶⁷⁰ Loi N° 2004-1085 du 30 DECEMBRE 2004 Art 22-11 et 111, art L45-2 du LPF.J. LAMARGUE ; éd.2008, DALLOZ. P.191.

⁶⁷¹ L'article 80 C du LPF a été abrogé par la loi de finances pour 2000, L.Fin N° 99-1172,30 Décembre 1999, art.107, Dr. Fisc.2000 n° 1-2.L'amendement a été justifié par l'idée qu'il avait « L'incontestable intérêt de permettre une coopération fiscale internationale significative entre les administrations pour lutter contre la très grande fraude »J.LAMARQUE, Jurisclasse Procédures fiscales .Fasc.116-20.2000.P.2.

⁶⁷² Article L.45-2 du LPF.

prévoit le secret bancaire. Peut-on demander une information bancaire si un pays est couvert par le secret bancaire du fait de sa législation interne? La réponse est non, ce pays ne répond pas, ce qui agace prodigieusement, notamment la France, qu'elle, a fait des banques, des « services antennes » de la vie administrative⁶⁷³. Il faut aussi envisager l'information du contribuable sur lequel porte la demande d'information.

Section 4 - Les limites et les droits du contribuable

Les diverses mesures présentées ci-dessus prise par l'Etat français en matière d'assistance internationale témoignent de sa volonté de développer les procédures d'échange d'informations. Toutefois les modifications apportées pour éliminer progressivement les lacunes du droit interne porte en elles-mêmes les difficultés d'ordre juridique et pratique auxquelles se heurtent la mise en œuvre de l'assistance internationale en matière fiscale. Ce dispositif légal est quasiment vidé de sa substance par les limites qui s'imposent à son application que ce soit des limites afférents au secret (§1), des limites relatives à la confidentialité des renseignements (§2), ou celles ayant trait au droit du contribuable et son information de l'existence d'une demande de renseignements formulé à son encontre (§3).

§1 - Les limites concernant le secret

Conformément aux dispositions de l'article L. 103 du LPF, les agents chargés d'établir l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts sont, en principe, soumis au respect du secret professionnel et ne peuvent par conséquent pas communiquer aux Etats étrangers des informations fiscales dont ils disposent, tant sur les résidents français que sur les non-résidents.

Toutefois, deux dérogations à ce principe sont prévues en matière d'assistance administrative internationale. D'une part, l'article L. 114 A-1 du LPF prévoit que l'administration « peut échanger » ce n'est qu'une faculté et non une obligation de renseignements avec les Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôt. D'autre part, l'article L. 114 A-5 du LPF règle les échanges d'informations dans le cadre communautaire.

La communication de renseignements par l'administration française est subordonnée à un engagement par l'Etat requérant de respecter, dans l'utilisation des renseignements des règles du secret similaires à celles prévues par la législation française (LPF, art.R* 114-A-1).

En outre, la fourniture de renseignements peut porter sur des informations susceptibles de révéler un secret industriel, commercial ou professionnel ou dans la divulgation serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre public (LPF, art. R* 114-A-2-I). Par ailleurs, l'administration française n'est pas tenue de fournir de renseignements qui, sur la base de la législation en vigueur ou de la pratique administrative, ne pourraient être utilisés ou obtenus dans l'autre Etat membre (LPF, art.R* 114-A-2-II).

⁶⁷³ G.ORSINI, art. précité P.5.

L'utilisation par l'administration des renseignements fournis par l'administration étrangère ne doit pas enfreindre les règles du secret professionnel, telles que définies par l'article L. 103 du LPF : les informations recueillies ne peuvent être fournies à des tiers que sous certaines conditions, l'Etat membre concerné pouvant toutefois exiger que son autorisation soit sollicitée préalablement (LPF, art. 114-A-3).

Enfin, l'échange triangulaire, en application de la clause **NPF**, avec un autre Etat membre de la communauté est autorisé par la législation interne à condition que l'administration ne fournit ces renseignements l'y autorise (LPF, art.114-A-4).

§2- Les limites relatives à la confidentialité des renseignements échangés

Les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure d'échange ne peuvent être utilisés qu'à des fins fiscales. En aucun cas, elles ne devraient être susceptibles d'intéresser d'autres réglementations telles que la réglementation de changes ou le droit social. Ainsi le contrôle d'Etat français a estimé que l'utilisation de documents fiscaux pour la poursuite d'un délit non-fiscal relatif au trafic de stupéfiants entraîne une nullité d'ordre public⁶⁷⁴.

Il convient, par ailleurs, de noter que l'administration fiscale et souveraine dans l'appréciation des documents qui lui sont transmis. Ainsi, une administration fiscale étrangère ne peut décider du sort d'un contribuable national faisant l'objet d'un échange de renseignements. La Cour d'appel de Paris a d'ailleurs jugé que les renseignements relatifs à la qualité de résidents fournis par une administration fiscale étrangère ne sont pas opposables à l'administration fiscale française⁶⁷⁵.

§3 - Les droits du contribuable et l'information de l'existence d'un échange de renseignements

De prime à bord, il faut rappeler que le contribuable dispose des règles du droit commun en cas de faute ou d'erreur de l'administration fiscale pour obtenir soit des dommages et intérêts, soit l'annulation de la procédure auprès des juridictions internes. Aussi bien la loi que la doctrine administrative a prévu des garanties pour les droits des contribuables. Elles sont « destinées pour l'essentiel à respecter les droits de la défense et le principe de contradictoire, leur violation entraîne en principe la nullité de la procédure d'imposition ainsi que celle de la procédure suivie devant les tribunaux judiciaires pour la répression de la fraude fiscale directement déduite de la vérification »⁶⁷⁶ à titre d'exemple, l'article L80A du LPF accorde au contribuable la garantie contre les changements de doctrine administrative⁶⁷⁷. Les contribuables sont aussi protégés par la procédure du « rescrit fiscal » qui permet la possibilité de saisir l'administration pour avis sur la régularité d'une opération

⁶⁷⁴ CE, 13 mars 1968, requête n°68801, Dr. Fisc.1969, n°9, comm.314.cité par N-G-THOMAS, op.cit

⁶⁷⁵ Cour d'appel de Paris, 2 décembre 1986, Dalloz, 1988, P.148.

⁶⁷⁶ J. GROSCLAUDE et P.MARCHESSOU, OP.cit.P.167.

⁶⁷⁷ La garantie contre les changements de doctrine administrative peut être définie comme « Le droit pour les contribuables d'opposer à l'administration l'interprétation d'un texte qu'elle a formellement admise à une date déterminée en vue de faire obstacle au rehaussement d'une imposition ou à l'établissement d'une imposition primitive » J.LAMARQUE, code de procédures fiscales, Dalloz, éd.2008.P.547.

qu'il envisage pour l'avenir⁶⁷⁸. Le rescrit fiscal est une protection importante pour le contribuable contre la qualification éventuelle d'abus de droit par l'administration à raison d'une opération aux conventions qu'il entend passer⁶⁷⁹.

En 2005, l'administration fiscale française a publié la charte du contribuable prévue à l'article L 10 du LPF. Elle expose les principes fondant les droits et obligations réciproques de l'administration fiscale et du contribuable. La charte de 34 mesures autour de trois axes : la simplicité, le respect et l'équité. Elle synthétise ainsi les droits et obligations réciproques de l'administration et du contribuable.

Lorsqu'il s'agit de savoir si l'administration doit informer le contribuable de l'existence d'un échange de renseignements, on constate que la position restrictive de l'administration fiscale et des juridictions administratives apparaît contestable car il semble que le principe de respect des droits de la défense et du contradictoire⁶⁸⁰ imposent la communication au contribuable des renseignements utilisés à son encontre, même lorsque la convention internationale qui a permis de les obtenir paraît s'y opposer. En outre, l'évolution au cours des dernières années de la jurisprudence sur le droit de communication devrait permettre d'obtenir une telle communication. On rappellera en effet que le Conseil d'Etat a jugé que, de manière générale, le contribuable doit être informé par l'administration « de la teneur des renseignements qu'elle a pu recueillir dans l'exercice de son droit de communication et qu'elle a effectivement utilisés pour procéder au redressement⁶⁸¹ ».

Si l'administration peut ne pas communiquer les renseignements recueillis au contribuable lorsque ceux-ci sont couverts par le secret elle peut en revanche, choisir de les verser au dossier soumis au juge. Dans ce cas, elle ne peut demander à ce dernier de ne pas les communiquer aux contribuables qui en vertu du principe du contradictoire, a accès à tout le dossier. A cet égard la Cour de Cassation a, de la même manière que le Conseil d'Etat⁶⁸², jugé à propos de l'article L 16 B du LPF, concernant le droit de visite et de saisie des agents des impôts, que les stipulations de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967, selon lesquelles les documents peuvent être communiqués à un juge impliquent que ceux-ci soit communiqués au justiciable⁶⁸³.

Plusieurs conventions comme par exemple celle conclue avec l'Algérie du 17 octobre 1999, se réfèrent à la notion des « personnes ou autorités concernées » (article 27) ce qui était proposé par le Modèle de 1977 de l'OCDE. Selon les commentaires de l'OCDE, ce genre d'expression permet à l'administration d'informer le contribuable, mais ne l'impose pas.

⁶⁷⁸ Article L.47 du LPF.

⁶⁷⁹ M. BOUVER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 8 éd, L.G.D.J, 2007, PP.188-189.

⁶⁸⁰ Consacré par le Conseil Constitutionnel comme l'un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République française. V.F.COQUEL, « Assistance fiscale Internationale et droit de la défense », JCPE.1990. N° 11, comm.228, T.LAMBERT « un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale », BF, 4/00, P.215.

⁶⁸¹ Conseil d'Etat, 8^e et 3 sous-section, 29 décembre 2000, N° 209523, Ronch : juris-Data, N° 2002-061438 ; Procédure 2001, Comm.141 ; note J-L. Pierre, Dr. Fisc, 2001, n° 5, P.219, RJF, 3/01, N° 341, Bul. Joly, 2001, N° 3, P.278 et s. note Ph. Derouin.

⁶⁸² V. Conseil d'Etat, 8^e et 9^e sous sect., 13 octobre 1999, N° 191191, SA Diebold, courage : RJF 12/99, N° 1492.

⁶⁸³ Cass.com, 20 octobre 1998, N° 1584, P. Lynch : RJF, 1/99, N° 45.

Si le contribuable peut, en principe, demander la communication de renseignements obtenus du pays requis, lorsqu'ils sont utilisés en vue d'une rectification, il n'existe cependant aucune obligation générale d'informer le contribuable de l'existence d'un échange de renseignements. Cette situation a été précisée par le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, dans les termes suivants : «... s'agissant des renseignements communiqués par la France, il n'existe aucune obligation générale d'informer le contribuable d'un échange de renseignements le concernant. Toutefois, le contribuable est informé de sa mise en œuvre soit lorsqu'il fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle est que la durée de vérification dépasse le délai d'un an en raison d'une demande de renseignements adressée à une administration étrangère (article L 12 du LPF) soit lorsque le service à demander dans le délai initial de reprise, des renseignements sur une opération internationale qui pourront être exploités au-delà du délai normal de reprise, dans les conditions prévues par l'article L 188-A du LPF »⁶⁸⁴.

Selon le droit interne, L'administration fiscale française n'a ainsi qu'une obligation limitée d'informer le contribuable dans le cadre de l'échange de renseignements. En tant que pays requis, elle n'informe pas le contribuable des renseignements demandés à l'Etat requérant. Toutefois, si la France est l'Etat requérant, il existe trois cas dans lesquels l'administration fiscale doit informer les contribuables de l'existence d'un échange de renseignements ainsi des renseignements obtenus ; lorsqu'ils sont utilisés en vue d'une rectification de redressement (**A**), lorsque la durée d'un examen de situation fiscale personnelle dépasse le délai normal d'un an en raison d'une demande de renseignements (**B**) et, enfin, lorsque l'administration fiscale a demandé des renseignements sur une opération internationale dans les conditions prévues par l'article L 188-A du LPF (**C**).

A- La proposition de rectification

L'engagement d'une procédure d'assistance fiscale internationale a des conséquences sur la procédure de notification des propositions de rectification : seuls les redressements liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements pourront en effet être notifiés au-delà du délai normal de reprise.

Dans les conditions de la procédure contradictoire prévue par l'article L 57 du LPF, le contribuable doit être informé des renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure d'échange de renseignements, de lui permettre de formuler ses observations ou ses acceptations ou bien encore contester les éléments recueillis ainsi que leur interprétation.

Comme le précise M.Richer « le respect de la contradiction implique que chacune des parties (l'administration fiscale et le contribuable) ait connaissance de l'ensemble des productions de son adversaire, de manière à être mise en mesure d'y répondre en connaissance de cause »⁶⁸⁵. Toutefois, « ceci ne signifie pas que les documents transmis par

⁶⁸⁴ Réponse du ministre à la question écrite N°06648 de Mme MONIQUE Cerisier-Benguiga, JO Senat du 11 juin 1998, P.1873.<http://www.senat.fr/visio.do?> ; Éd qse0980306648.

⁶⁸⁵ D.RICHER, les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, L.G.D.J.Paris, 1997, P.192.

une administration étrangère à une demande d'assistance française, doivent être communiqués spontanément au contribuable »⁶⁸⁶.

Par une jurisprudence constante, il est établi qu'il appartient au contribuable de formuler une demande expresse de communication de documents⁶⁸⁷, ce qui n'est pas chose aisée lorsque le contribuable ignore parfois jusqu'à leur existence. Si celui-ci formule tardivement sa demande après l'établissement de l'imposition, le fait que l'administration ne lui répond pas est sans influence sur la régularité des opérations⁶⁸⁸.

Le principe du respect du droit de la défense veut qu'une sanction ne puisse être infligée sans que préalablement la personne en cause n'ait en mesure de prendre connaissance des éléments et de présenter ses observations⁶⁸⁹.

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, si l'administration fiscale utilise des renseignements obtenus auprès du tiers, elle doit en informer le contribuable à faire de le mettre à même de constater la portée des informations avant la mise au recouvrement⁶⁹⁰.

En conséquence, lorsque les démarches sont entreprises dans le cadre de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle (article L 12 du LPF), le contribuable est informé par l'administration d'un échange de renseignements le concernant. Chose qui a été confirmée par l'administration dans son instruction qui a légalisé l'obligation de communication⁶⁹¹.

B- La prorogation de la durée d'un examen de la situation fiscale

La procédure d'assistance entre administrations étrangères peut intervenir au cours de toutes les opérations de contrôle notamment en cas de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Le déroulement d'une telle procédure est souvent lent. C'est pourquoi a été introduite en 1996⁶⁹², une prolongation du délai général de reprise de l'administration fiscale. Les omissions ou erreurs d'imposition correspondante peuvent en effet être réparées et jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, et ce, même si à cette date le délai initial de reprise est expiré⁶⁹³.

⁶⁸⁶ T.LAMBERT, art. Précité P.219.

⁶⁸⁷ CAA Nancy, 9 juillet 1992, N° 320, SA Wilvia international, RJF 12/92, N° 1625.

⁶⁸⁸ CE, 6 décembre 1990, N° 103101, SA. Antropolia ; RJF, 2/91, N° 200.

⁶⁸⁹ M.BOUVER, op.cit.P.54.

⁶⁹⁰ CE, 31 octobre 1990, N° 51233, centre des informations danoises diplômés, Dr. Fisc, 1990, comm.451.

⁶⁹¹ Instruction du 21 septembre 2006, BOI 13 L-6-06, Dr. Fisc 2006, Instruction 13662.

⁶⁹² P.DIBOUT, l'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales (commentaires de l'article 40 de la loi du 12 avril 1996), Dr. fisc, 1996, N° 18-19, P.651.

⁶⁹³ On précise que la prorogation de l'article L188A n'a pas en revanche vocation à s'appliquer lorsque l'Etat étranger ou le territoire visé par la demande d'information, soit n'a pas conclu avec la France de convention comportant une clause d'échange de enseignements, soit n'appartient pas à l'union européenne.

La durée de la prorogation et ainsi fonction de l'année au cours de laquelle intervient, ou n'intervient pas, la réponse de l'autorité étrangère⁶⁹⁴. En tout état de cause, cette demande doit intervenir dans le délai initial de reprise⁶⁹⁵.

Il faut noter, également, que cette prorogation est toutefois soumise aux conditions de :

- l'existence de constatations préalables : la demande de renseignements auprès de l'administration fiscale étrangère doit être appuyée sur des éléments précis permettant de justifier l'engagement d'une telle procédure. La doctrine administrative⁶⁹⁶ donne l'exemple suivant : « dans un ESFP, il apparaît qu'une personne possède une résidence en Espagne qu'elle n'occupe que trois semaines par an ; mais ses comptes bancaires français ne montrent ni charges d'entretien pour cette résidence, ni produits de location. Il est permis de penser que cette personne a pu disposer en Espagne d'un compte bancaire ou de revenus fonciers ». Mais l'administration considère qu'elle n'est pas tenue d'exposer au contribuable les motifs pour lesquels elle a décidé d'engager une demande de renseignements auprès de l'administration étrangère⁶⁹⁷ ;
- de la nature des renseignements demandés : il doit s'agir d'informations que l'administration est en droit de demander compte tenu des textes applicables. Selon les dispositions de l'article L 188-A du LPF, les renseignements demandés peuvent concerner les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 et 209 B du CGI ;
- de l'information du contribuable : la prorogation du délai ne peut intervenir que si le contribuable a été informé de l'existence de la demande au moment où celle-ci a été formulée à l'autorité étrangère et, le cas échéant, de l'intervention de la réponse de l'autorité étrangère du moment où celle-ci est parvenue à l'autorité française⁶⁹⁸.

Enfin, la prorogation du délai d'un an n'est subordonnée à la condition que l'administration soumette au débat contradictoire les renseignements demandés aux autorités étrangères, mais seulement à la condition qu'elle justifie qu'à la date de sa demande elle a réuni des éléments permettant de présumer l'existence de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger⁶⁹⁹.

Lorsque l'intéressé conteste le délai de prorogation utilisé en raison des délais de réponse aux demandes d'assistance administrative et que l'administration produit la réponse des autorités étrangères faisant référence aux demandes du service à des dates déterminées. Il n'y a pas lieu de demander à l'administration qui a établi la prorogation d'un certain nombre de

⁶⁹⁴ Les dispositions de l'article L188A du LPF ne peuvent toutefois avoir pour effet de réduire le délai de reprise de dix ans prévu par l'article L186 du LPF lorsque le redressement en cause est régi par cette disposition, notamment omission en matière de droit de mutation ou d'ISF (Instr.adm 6 novembre 1997, N° 20, BOI 13 L-5.97 du 18 novembre 1997).

⁶⁹⁵ Instr.adm. 6 novembre 1997, N°11, précité

⁶⁹⁶ Instr.adm.6 novembre 1997, N°9, précité

⁶⁹⁷ Instr.adm.6 novembre 1997, N° 10, précité

⁶⁹⁸ Instr.adm.6 novembre 1997, N° 13, précité Le contribuable doit être informé par lettre recommandée avec accusé de réception, précisant les pays en cause, les années visées, et la date d'envoi de la demande ou de celle de la réponse.

⁶⁹⁹ CAA Bordeaux, 2 février 1999, req. N°96945, Bègue, Dr. Fisc 1999.RJF 1999, N°1130.

jours résultant de la demande d'assistance administrative internationale, la production des pièces relatives à cette demande⁷⁰⁰.

C- La demande de renseignements dans le cadre de contrôle d'une opération internationale (Article L188-A du LPF)

Le délai de prescription fait partie des garanties les plus importantes pour les contribuables, l'écoulement du délai de prescription d'un impôt privant l'administration fiscale du droit de redresser les bases d'imposition relative à cette impôt même s'il s'avère qu'elles étaient manifestement minorées. Or, si les délais de prescription sont en principe adaptés sur le plan interne, ils se révèlent parfois trop courts pour permettre à l'administration d'assurer correctement le contrôle des opérations internationales.

La nécessité de recourir à l'assistance à l'assiette pour obtenir les informations nécessaires au contrôle de ces opérations a en effet pour conséquence de rallonger d'autant la procédure de contrôle engagée de sorte qu'il est particulièrement difficile pour l'administration de respecter ces délais. C'est pourquoi le législateur a institué l'article L 188-A du LPF, en vertu duquel les délais de prescription sont prorogables lorsque l'administration sollicite l'aide d'une administration fiscale étrangère.

A la différence du second alinéa de l'article L188-A qui se réfère au second alinéa de l'article 188-A qui se réfère à « l'intervention de la réponse de l'autorité compétente », le premier alinéa de cet article fait pour sa part allusion à « la réponse à la (demande de renseignements) » ce qui n'est pas tout à fait la même chose... Comme le souligne J-N-THOMAS « deux conceptions sont envisageables : soit la réponse doit contenir tous les éléments d'information demandés par l'administration fiscale, soit cette réponse peut être considérée comme telle même si elle ne contient pas tous ces éléments d'information. Ce sera en définitive au juge de l'impôt de trancher cette question lourde de conséquences, la durée de prorogation du délai de prescription institué par l'article L 188-A étant fonction de la solution retenue ...»⁷⁰¹.

Selon la loi, seuls les chefs de redressement liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements peuvent être notifiés au-delà du délai normal de reprise. Il est donc possible que les contribuables reçoivent deux ou plusieurs notifications de redressement pour une même période vérifiée : une première notification de redressement envoyé dans le délai initial de reprise pour les faits non visés par la ou les demande(s) de renseignements, et une ou plusieurs notifications de redressements visait dans cette ou ces demande(s). Mais lorsque la date de réponse de l'autorité étrangère le permet, l'administration fiscale privilégie toutefois le recours à une seule notification faite dans le délai général de reprise⁷⁰².

Force est donc de constater au-delà de la simple atteinte à la garantie de prescription, l'application de l'article L188-A entraîne également la mise à l'écart de la garantie de non

⁷⁰⁰ CAA Paris 10 novembre 2005, Req. N° 01-3469, Embricos : RJF 2006 N° 34, CONCL. f. Bataille, cité par J.LAMARQUE, OP.cit.P.49.

⁷⁰¹ J. N. THOMAS, op.cit.P.195.

⁷⁰² Instr. adm. précité du 6 novembre 1997, N° 24.

renouvellement d'un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) ou d'une vérification de comptabilité

Cette mise à l'écart est par ailleurs accentuée à l'égard de l'ESFP, si l'article L51 du LPF subordonne la possibilité de renouveler une vérification de comptabilité à l'existence d'une réponse de l'autorité compétente étrangère à une demande de renseignements, l'article L50 du LPF reste muet sur ce point ce qui devrait autoriser l'administration de renouveler un ESFP même en l'absence de toute réponse à une telle demande⁷⁰³.

Dans son ensemble, l'application de l'article L188-A est pour le moins défavorable aux contribuables. C'est pourquoi le législateur a tempéré la rigueur de cet article en prévoyant qu'en cas d'application de celui-ci les intérêts de retard ne peuvent pas être appliqués pour la période excédant le délai initial de reprise (Art 1727-A, 3^{ème} Alinéa du CGI⁷⁰⁴.

CHAPITRE II - Le renforcement du cadre juridique algérien destiné à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales à caractère international

Les dernières mesures prises par le législateur algérien dans le cadre des lois de finances 2008⁷⁰⁵, 2010 et 2013 en sont une parfaite illustration tant dans son volet préventif que dissuasif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale.

Ce faisant, la problématique fiscale internationale relative à la fixation, à l'analyse et à l'ajustement des prix pratiqués entre entités juridiques liées et implantées dans des pays différents, au regard des biens cédés, des services fournis ou des droits concédés, appelées communément la pratique «des prix de transfert», constitue l'une des préoccupations majeures des pouvoirs publics. C'est pourquoi ce dispositif, plus ou moins récent, intervenait afin de doter le système fiscal algérien d'instrument adapté permettant de filtrer les prix de transfert entre les entreprises liées implantées en Algérie et dans d'autres pays et le cas échéant contre carré un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au travers les prix pratiqués entre ces entités juridiques liées, par rapport à celui découlant du principe de la pleine concurrence.

Compte tenu de l'importance de cette problématique dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, ce chapitre sera consacré à l'étude de ce phénomène en mettant l'accent sur ces volets à la fois juridico-procédurale et économique.

En effet, l'article 20ter du code des procédures fiscale (CPF), éclairé par les prescriptions des circulaires d'application⁷⁰⁶, donne à l'administration fiscale la possibilité de

⁷⁰³ J. N. THOMAS, op. cit. P.196.

⁷⁰⁴ Ibid. P.197.

⁷⁰⁵ En l'absence de convention fiscale internationale liant l'Algérie à un pays étranger, les prix de transfert sont régis par les dispositions de l'article 141 bis du CIDTA et article 20 ter et 169 du CPF introduites par les dispositions de l'article 8 de la LF pour 2007, complété par les articles 9 de la LF pour 2008 et 4, 5, 6 et 17 de la LFC pour 2010, ainsi que les articles 2 et 11 de la LF pour 2013.

⁷⁰⁶ Pour une présentation détaillée de la procédure codifiée à l'article 20 ter CPF, on consultera utilement, l'instruction n°674 du 13 Aout 2013 de la DGI.

demander aux entreprises, dont elle contrôle les bénéfices déclarés, de lui fournir des informations « pertinentes » permettant d'apprécier les rapports qu'elles ont avec des entreprises étrangères apparentées, et en particulier les modalités selon lesquelles elles établissent leur prix de transfert. Aussi, compte tenu de l'objectif et de la nature particulière des informations relevant de l'article précité, son utilisation est subordonnée au respect de règles relativement strictes. En effet, les prérogatives de l'administration sont encadrées tant en ce qui concerne les conditions de mises en œuvre de la procédure de demande d'information (**Section 1**), que la portée des demandes d'informations et de documents ainsi que les méthodes destinées à résoudre les litiges en matière de prix de transfert, qui consistent essentiellement en la procédure amiable (**Section2**), et l'ajustement corrélatif (**Section3**).

Section 1 - Les conditions de mise en œuvre de la procédure de demande d'information

aux termes de l'article 20ter CPF, la procédure d'informations ne peut être mise en œuvre, en principe, que si deux conditions se trouvent remplies, à savoir l'engagement d'une vérification de comptabilité ou d'une vérification ponctuelle (§1) et la réunion d'éléments faisant présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices (§2).

§1 - L'engagement d'une vérification de comptabilité

En principe, la demande de renseignement d'une entreprise, sous couvert de l'article 20ter CPF, ne peut intervenir que dans le cadre d'une vérification de comptabilité générale ou ponctuelle.

En application des dispositions de l'article 20 ter du CPF, l'agent vérificateur qu'il relève de la compétence de la **DGE** ou des autres structures de la **DGI (DIW, CDI, SRV)**, peut lors des vérifications de comptabilités ou vérifications ponctuelles de comptabilités et en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices à l'étranger, au sens des dispositions de l'article 141 bis CDTA, demander à l'entreprise vérifiée, la présentation d'une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée.

Cette documentation est identique à celle exigée, en vertu des dispositions de l'article 169 bis du CPF et fixée par l'arrêté du Ministre des Finances du 12 Avril 2012, relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqué par les sociétés apparentées.

Il est, par ailleurs, précisé que lors de l'établissement de la demande écrite, ayant pour objet de fournir à l'administration fiscale des éclaircissements sur la pratique des prix de transfert, celle-ci doit indiquer les points sur lesquelles il est jugé nécessaire d'obtenir des informations⁷⁰⁷

⁷⁰⁷ Instruction N° 674 du 06 Août 2013, DGI Algérienne, sur les prix de transfert – bénéfices indirectement transférés, P.7. Ainsi que l'instruction du 23 Juillet 1998, DGI Française, N° 39, citée par N.GHARBI, op.cit.P.331

En matière de remise en cause des transactions réalisées par l'entreprise, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale et ce, pour éviter tout abus et garantir les droits du contribuable⁷⁰⁸.

A cet égard, les services vérificateurs doivent avant l'envoi de la demande, réunir les renseignements et informations nécessaires à l'établissement de la présomption des transferts indirects de bénéfices.

Les vérificateurs doivent tenir compte des indices ci-après :

- Les liens de dépendance juridique ou de fait (organigrammes, données publiques, éléments déclaratifs, contrats, actes de sociétés ou toutes autres informations de cette nature), ou sur le régime fiscal appliqué dans ce pays ;
- La normalité des transactions (différences de prix ou modifications significatives des prix, de taux de redevances, avances non rémunérées ou faiblement rémunérées, conditions de paiements différentes des normes habituelles, rabais, remises, surcoûts, subventions, aides, charges indûment supportées, ...etc.)⁷⁰⁹.
- L'entreprise destinataire d'une demande de renseignements, dispose d'un délai de trente (30) jours pour fournir les éléments de réponse à la demande de l'administration fiscale (Article 20ter CPF).

A défaut de réponse à la demande d'information, entraîne la détermination, par les agents vérificateurs, des produits imposables sur la base d'éléments dont ils disposent et par la mise en œuvre de critères de comparaison.

Pour établir la comparabilité les services doivent tenir compte :

- D'une part, de la nature du produit, de sa qualité, de sa nouveauté, du délai de livraison, de la présence d'éléments incorporels attachés au produit et au degré de définition ;
- D'autre part, des conditions de transaction notamment, le volume des ventes, le niveau du marché dans lequel se situe la transaction, la localisation géographique, la date de la transaction, les accessoires à la vente et la présence d'éléments incorporels attachés à la transaction.⁷¹⁰

En ce qui concerne les prestations de services, il y a lieu de comparer ;

- La nature du service ;
- Le savoir-faire attaché au service ;
- Le délai d'exécution.⁷¹¹

⁷⁰⁸ Idem P.8.

⁷⁰⁹ Idem P.8.

⁷¹⁰ Instruction, DGI, précitée, P.7.

⁷¹¹ Idem P.7.

On peut raisonnablement considérer que « l'inscription de la procédure (codifiée à l'article 20ter du CPF) dans le cadre de la vérification de comptabilité est protectrice des intérêts du contribuable qui bénéficie des garanties formelles inhérentes à ce contrôle et notamment de celles tenant au débat oral et contradictoire ».⁷¹²

Cependant, cette observation nous semble partiellement juste et doit être relativisée, notamment lorsqu'on examine la deuxième condition posée à la mise en œuvre de la procédure, à savoir l'existence d'indices laissant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices. En effet, pour engager la procédure, l'administration doit au préalable, selon les termes mêmes de l'article 20ter du CPF avoir réuni « les éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices à l'étranger ».

§2 - La réunion d'éléments faisant présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices

La deuxième condition pour engager la procédure, visée à l'article 20 ter CPF, oblige l'administration à réunir des indices faisant présumer que le contribuable a opéré un transfert indirect de bénéfices. Cette condition a pour objet de prévenir un emploi immédiat et systématique du dispositif. Ce n'est que si le dialogue avec l'entreprise ne permet pas d'accéder à l'information que le dispositif est mis en œuvre « mais, il ne s'agit pas de mettre une barrière à des demandes d'informations, ce qui résulterait d'une demande de motivation ».⁷¹³ On notera que le législateur a explicitement écarté l'obligation pour l'administration fiscale de motiver sa demande, lorsqu'elle l'adresse à l'entreprise, « en considérant qu'une telle exigence serait disproportionnée pour une demande de renseignement. En effet, partant de l'idée qu'il s'agit d'une présomption, le législateur a considéré qu'il ne pourra être exigé de l'administration qu'elle possède les informations objet de la demande et qu'elle se retrouve obligée de démontrer au préalable le caractère anormal des opérations dont elle souhaite apprécier la régularité ».⁷¹⁴

Les éléments qu'il convient de réunir pour présumer un transfert indirect de bénéfices résultent des circonstances de fait ou de droit, propres à chaque vérification. Or, il s'agira pour le vérificateur de réunir les renseignements et informations nécessaires à l'établissement de cette présomption dans le cadre de la période de vérification qui précède l'éventuelle mise en œuvre de la procédure codifiée à l'article 20ter CPF.

Cela signifie en premier lieu, que l'administration fiscale doit être à même d'établir et, le cas échéant, de prouver devant le juge de l'impôt, l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise établie en Algérie et l'entreprise étrangère.⁷¹⁵

⁷¹² P.DIBOUT, « l'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales », article. Précité P.652.

⁷¹³ JO débats. Sénat français, 21 mars 1996, cité par N.GHARBI, le contrôle des prix de transfert, éd. L'Harmattan 2004 P.335.

⁷¹⁴ N. GHARBI, OP.CIT.,P.335.

⁷¹⁵ Jurisprudence constante, voir notamment, CE, 2 novembre 1987 n°5543, Dr. Fisc 1988, n°51, comm. 2355, cité par N. GHARBI, OP. Cit, P336.

Aussi, l'administration supporte, en principe, toujours la preuve de ce que l'entreprise établie en Algérie est sous la dépendance ou possède le contrôle, en droit ou en fait, de l'entreprise étrangère. Par ailleurs, en plus du lien de dépendance à établir, l'administration fiscale doit être à même de faire état d'éléments faisant présumer un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI (France) et l'article 141 **CIDTA** (Algérie), c'est-à-dire «soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de ventes, soit par toute autre moyen.⁷¹⁶ .

Aussi, il est permis de penser, qu'en pratique l'administration fiscale devra, même si elle n'est pas tenue de motiver formellement sa présomption auprès du contribuable, être à même de justifier, devant le juge de l'impôt qu'elle disposait d'« éléments » avant la mise en œuvre de la procédure codifiée à l'article L13 B du LPF.

En effet, l'administration «ne saurait se servir de cet instrument pour obtenir la confirmation en fait d'un vague soupçon sans véritable fondement initial.⁷¹⁷ . Cette remarque conduit à considérer que la condition de présomption posée à l'article 13B du LPF comme à l'article 20 ter du CPF est un point de contentieux latent, dans la mesure où le juge peut être amené à estimer que l'utilisation de la procédure est infondée faute d'éléments venant étayer cette présomption.⁷¹⁸ . Ce n'est qu'après avoir réuni les éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, que l'administration est en droit de demander des informations. A cet égard, l'article 20ter du CPF détermine précisément à la fois la nature des informations et des documents que l'administration fiscale peut demander au contribuable.

Section 2 - La portée des demandes d'informations et de documents

La procédure de demandes d'informations et de documents est strictement réglementée, sans doute parce que les sanctions qui sont attachées au défaut de réponse sont lourdes pour l'entreprise. Aussi est-ce la raison pour laquelle les demandes d'informations doivent être rédigées en termes explicites, précisant la nature de l'activité ou du produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise ou la groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause⁷¹⁹. Cependant, il convient de préciser que les demandes formulées au titre de la procédure examinée ne peuvent concerner que quatre domaines limitativement énumérés à l'article 20ter du CPF, à savoir la nature des relations de dépendance existant entre l'entreprise vérifiée et les entités établies à l'étranger(**§1**), la méthode de détermination des prix de transfert (**§2**), les activités exercées par les entreprises étrangères apparentées (**§3**)et enfin le traitement fiscal des opérations effectuées avec les entreprises étrangères liées(**§4**). Une seule ou plusieurs demandes visant alternativement chacun ou cumulativement tous ces domaines peuvent être adressées à l'entreprise et concerner une ou plusieurs sociétés exploitées ou établies hors d'Algérie quelles que soient leurs formes juridiques.

⁷¹⁶ N.GHARBI, op.cit, P.336.

⁷¹⁷ P.DIBOUT, art. précité P.653.

⁷¹⁸ N.GHARBI, op.cit, P.337.

⁷¹⁹ Instruction N°674 du 06 Août 2013, précité

§1 - La nature des relations de dépendance existant entre l'entreprise vérifiée et les entités liées établies à l'étranger

La nature des relations sur laquelle l'entreprise peut être interrogée concerne d'après les termes mêmes de l'article 20ter du CPF, les liens de dépendance ou de contrôle existant entre l'entreprise vérifiée et l'entité ou les entités établies à l'étranger. Cet alinéa est comme le souligne un auteur, « à la fois explicite et ambigu »⁷²⁰. Explicite, dans la mesure où il indique que l'entreprise étrangère peut être soit une entreprise exploitée hors de France sans personnalité juridique propre par rapport à l'entreprise contrôlée, c'est-à-dire en pratique le plus souvent un établissement stable, soit une société, qu'elle qu'en soit la forme, ou un groupement tel que par exemple, un groupement d'intérêt économique. En revanche, l'expression usitée « La nature des relations de dépendance » paraît ambiguë et commande de s'interroger de savoir si elle englobe aussi bien les relations structurelles de dépendance ou de contrôle que les relations d'affaires entre l'entreprise vérifiée et les entreprises étrangères.

§2 - La méthode de détermination des prix de transfert

L'administration fiscale est, selon les termes de l'article 20ter du CPF, autorisée à interroger l'entreprise vérifiée sur la « méthode de détermination des prix des opérations industrielles, commerciales ou financière » (...) qu'elles effectuent avec des entreprises apparentées « et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, des contreparties requies pour avoir pratiqué les prix en cause ». C'est là que réside le point majeur de la demande d'information et qu'en outre, l'on peut mesurer l'innovation fondamentale introduite par la procédure codifiée à l'article 20ter du CPF. En effet, l'entreprise interrogé est tenue d'expliquer sa ou ses méthodes de détermination des prix de transfert et d'être à même de les justifier par des « éléments », c'est-à-dire en pratique par une documentation adéquate et pertinente.⁷²¹ A cet égard, l'instruction du 06 Aout 2013 souligne que l'article 21 de la loi de finances complémentaire pour 2012, a institué « l'obligation faite aux entreprises faisant parties des groupes de sociétés au sens de l'article 16 du code des procédures fiscales, de présenter, en même temps que la déclaration annuelle, une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert appliqué dans le cadre des opérations de toute nature réalisées avec les sociétés liées au sens de l'article 141 **CIDTA** ». Le défaut de production de cette documentation dans le délai de trente (30) jours à partir de la notification, par pli recommander avec Avis de réception entraîne une réintégration des dites bénéfices transférés avec application d'une majoration de 25% (Art 192-3 du **CIDTA**).

S'il est compréhensible que l'administration se dote de moyens lui permettant de disposer d'information précises, notamment sur les méthodes de détermination des prix de transfert, le législateur devrait offrir certaines garanties aux contribuables. Or à cet égard, il a été constaté qu'une de « dérives » possibles inhérentes à la procédure visée à l'article L13 B du LPF à l'instar de l'article 20ter du CPF, est de faire supporter la charge de la preuve au contribuable. Aussi, « est-ce la raison pour laquelle de nombreux commentateurs ont

⁷²⁰ P.DIBOUT, article précité P.653.

⁷²¹ La documentation devant être produite est définie par l'arrêté du ministère des finances n°22 du 12 Avril 2012, relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.

violemment critiqué le dispositif précité qui conduit à un bouleversement des principes patiemment établis par jurisprudence fiscale en la matière. »⁷²².

§3 - Les activités exercées par les entreprises étrangères apparentées

L'administration fiscale peut, selon l'alinéa 1-4 de l'article 20 ter du CPF exiger de l'entreprise vérifiée des informations et documents lui permettant d'apprécier les activités d'une ou plusieurs entités liées établies à l'étranger à raison des opérations de nature industrielle, commerciale, ou financière, réalisées avec l'entreprise interrogées. L'instruction du 06 Aout 2013 indique, à titre d'exemple, que pourra être fourni le bilan d'une entreprise liée à laquelle l'entreprise vérifiée, créancière a consenti un abandon de créance, ou a accordé un taux réduit de redevance ou de rémunération de prêt.

La collecte de ces informations devraient permettre, notamment d'appréhender le contexte dans lequel se déroule les transactions, voire les transactions annexes qui peuvent être et d'établir, le cas échéant, les contreparties tirées des transactions.

Ce domaine de la demande, semble comme le souligne certains auteurs, « exorbitant et relever d'une véritable « inquisition fiscale » qui place l'entreprise vérifiée dans une situation fâcheuse, comparable à celle de la société « déclarante » dans la réglementation américaine, dans la mesure où il n'est pas certain que l'entreprise interrogé dispose des informations relatives aux entreprises étrangères, qui, bien qu'apparentées, doivent consentir à fournir les informations jugées nécessaires par l'administration fiscale française. Cette remarque vaut également, pour la demande d'information relative au traitement fiscal des opérations effectuées avec les entreprises étrangères liées »⁷²³

§4 - Le traitement fiscal des opérations effectuées avec les entreprises étrangères liées

L'administration fiscale a précisé ce qu'il fallait entendre par traitement⁷²⁴ :

- L'application aux écritures comptables d'une entité de toutes règles fiscales générales ou particulières, conduisant à la détermination de son résultat imposable et imposé. A cet effet, les documents comptables et fiscaux liés aux opérations concernées pourront être demandés afin de s'assurer de la réalité du traitement fiscal ;
- Un accord particulier conclu avec les autorités d'un Etat ou territoire étranger.

Ce domaine d'informations prête à discussion et commande à s'interroger sur l'inclusion d'une telle obligation de renseignements dans la procédure codifiée à l'article 20ter du CPF dans la mesure où le régime fiscal des entités apparentées à l'entreprise vérifiée ne conditionne pas la démonstration du transfert indirect de bénéfices, conformément aux

⁷²² A. COLONA DISTIRIA, « Prix de transfert : de nouvelles contraintes fiscales » article cité par N. GHARBI, op cit, P.340.

⁷²³ N. GHARBI, OP. CIT, P.340.

⁷²⁴ Instruction n°676 du 06 Aout 2013 et Instruction du 23 Juillet 1998 citée par N. GHARBI, OP.cit, P.341.

dispositions de l'article 57 du CGI (France) et l'article 141 **CIDTA** (Algérie), du lien de dépendance entre l'entreprise vérifiée et l'entité éligible.⁷²⁵

Section 3 - La procédure de traitement préventif du risque de double imposition : L'accord préalable sur les prix

L'un des objectifs essentiels des accords préalables sur les prix (**APP**) est de limiter les risques de double imposition économique que résulteraient d'un redressement opéré dans un Etat en matière de prix de transfert. Il convient de préciser que l'expression d'accord préalable sur les prix doit s'entendre « comme un accord préalable sur une méthodologie et non comme une technique de fixation anticipée des prix »⁷²⁶. En effet, selon l'OCDE, un « accord préalable en matière de prix de transfert (« **APP** ») est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période »⁷²⁷

Dans cette optique, selon l'OCDE, l'accord préalable sur les prix peut se concevoir comme le complément des « mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert »⁷²⁸. Le mécanisme conventionnel⁷²⁹, auquel l'OCDE fait référence, vise implicitement la procédure de l'ajustement corrélatif des résultats⁷³⁰, introduit en 1972 dans le texte de la convention Modèle de l'OCDE à l'article 9 paragraphe 2. Aussi, l'OCDE envisage la procédure d'ajustement corrélatif comme une technique d'élimination préventive du risque de double imposition, au même titre que la procédure d'accord préalable sur les prix. Cependant dans la mesure où l'« ajustement corrélatif n'est pas obligatoire »⁷³¹, la plupart des pays membres de l'OCDE n'admettent pas l'ajustement compensatoire.⁷³² Aussi en raison des nombreux problèmes⁷³³ posés par la procédure d'ajustement corrélatif, l'élimination du risque de double imposition reste souvent théorique et rarement réalisé en pratique.

⁷²⁵ A cet égard, M. GHARBI souligne que « l'administration fiscale est dispensée de cette preuve lorsque la dite entreprise étrangère apparentée bénéficie d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, ce qui lui appartient cependant de démontrer devant le juge en cas de contestation par l'entreprise vérifiée ». N.GHARBI, op.cit., P.341.

⁷²⁶ Ibidem. P.367.

⁷²⁷ Rapport OCDE de 1995, chapitre IV méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert, F. les accords préalables en matière de prix de transfert, I, n° 124, P. IV.45.

⁷²⁸ Ibidem.

⁷²⁹ En ce qui concerne « les mécanismes traditionnels de nature administrative, et judiciaire », l'OCDE fait allusion aux contrôles fiscaux simultanés et plus largement à l'assistance administrative d'échange de renseignements. En effet, l'OCDE considère que les contrôles fiscaux simultanés peuvent, dans une certaine mesure, mettre en évidence les divergences d'appréciation des administrations fiscales concernées et partant faciliter les discussions en vue d'éviter la double imposition.

⁷³⁰ Rapport OCDE de 1995 OP. cit., C. l'ajustement corrélatif et la procédure amiable : articles 9 et 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE : l'ajustement corrélatif : article 9 paragraphe 2, n° 32 et suiv., P.IV-12 et suiv.

⁷³¹ Idem, 104.35, P.IV-13.

⁷³² Ibidem, n° 39, P.IV-15.

⁷³³ Ibid, n° 40 et suiv, P.IV-15 et suiv.

Est-ce, sans doute, la raison pour laquelle l'OCDE, elle-même promet la procédure d'accord préalable sur les prix qui s'inscrivent dans un cadre conventionnel (§1) et nécessite l'implication du contribuable (§2).

§1- L'inscription de la procédure dans un cadre conventionnel

L'accord préalable sur les prix a pour fondement juridique l'article 25-3 de la convention Modèle de l'OCDE (A) et pourtant c'est un accord indubitablement bilatéral (B).

A- Le fondement juridique de l'accord : l'article 25-3 de la Convention-Modèle OCDE

Selon une instruction du 7 Septembre 1999⁷³⁴ qui se réfère aux principes de l'OCDE, un accord préalable «résulte nécessairement d'un accord entre l'administration fiscale française et son partenaire conventionnel ». En effet, «les accords entre autorités fiscales définissant les règles de répartition de l'assiette taxable sont conclus, dans le but premier d'éviter les doubles impositions, sur le fondement de l'article 25-3 du Modèle de Convention OCDE ». ⁷³⁵ L'instruction précitée, précise, par ailleurs, «lorsqu'une convention fiscale comporte une disposition relative à la procédure amiable similaire à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les autorités compétentes devraient en général être autorisées à conclure un APP si les problèmes que posent les prix de transfert sont susceptibles d'entraîner une double imposition (...) un tel accord serait juridiquement contraignant pour les deux Etats et créerait des droits pour le contribuable concerné. »⁷³⁶

Aussi, comme le souligne l'OCDE, «dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur la droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un APP n'empêchera par l'application d'un APP au titre de la procédure amiable »⁷³⁷. En France, faute d'un texte législatif pour mettre en place la procédure d'accord préalable sur les prix, c'est sur le fondement de l'article 25-3 de la Convention Modèle OCDE que peut résulter un tel accord. Or, on est d'avis comme le soutient M. GHARBI qui lui «semble singulier qu'une instruction administrative puise un tel fondement en dehors des textes du code général des impôts ou du livre de procédures fiscales, quand une «base législative apparaît indispensable» eu égard aux enjeux de l'accord préalable sur les prix mais également au regard des carences bien connues de la procédure amiable visée par l'instruction ».⁷³⁸

Rappelons que l'article 25-3 de la convention précitée, repris dans la plupart des conventions fiscales bilatérales conclues aussi bien par la France que l'Algérie, dispose que «les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation

⁷³⁴ Inst. Du 7 Sept. 1999, DGI-Française, cité par N.GHARBI, OP.cit, P.371.

⁷³⁵ Idem. P.371.

⁷³⁶ L'instruction précitée du 7 Septembre 1999. Rapporte les mêmes termes contenus dans le Rapport OCDE de 1995, OP.cit., n°04-142, P.IV-51, cité par N.GHARBI, op.cit. P.371.

⁷³⁷ Idem. P

⁷³⁸ Idem. P.372.

ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention »⁷³⁹ (article 25-3 de la convention Modèle de l'OCDE).

Force est de constater que cette clause conventionnelle ne renvoie pas expressément au domaine relatif aux prix de transfert et notamment à la procédure d'accord préalable. D'ailleurs, l'OCDE ne reconnaît explicitement que les « APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un Etat-co-contractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés ». Tout en précisant néanmoins plus logiquement « la convention (...) n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence de l'article 9 ».⁷⁴⁰

Aussi il faut se référer à l'article conventionnel considéré pour faire le lien éventuel entre l'article 25-3 de la Convention Modèle OCDE et l'accord préalable sur les prix afin d'admettre que la consultation des autorités compétentes en matière d'accord relève bien du domaine de la procédure amiable.

Or, la relation entre l'article 25-3 et l'article 9 de la convention précitée n'est pas pleinement satisfaisante dans la mesure où la procédure d'accord préalable intervient a priori, c'est-à-dire avant toute imposition et non a posteriori pour résoudre des difficultés de procéder à un ajustement correctif des résultats dont le caractère reste thermique et qui rencontre un succès limité en France⁷⁴¹.

Il convient de noter, par ailleurs, que les dispositions de l'article 26 de la Convention Modèle de l'OCDE peuvent aussi faciliter la mise en œuvre des APP, et ce, par l'instauration d'une coopération entre les autorités compétentes sous la forme d'échange de renseignements.

B- Un accord indubitablement bilatéral

L'instruction du 7 septembre 1999 n'envisage formellement que l'accord bilatéral dans la mesure où elle souligne, comme il a été précisé que l'accord préalable sur les prix « (...) revêt la forme d'un accord entre deux administrations fiscales (...) ».⁷⁴²

⁷³⁹ Notons que la rédaction de cet article se trouve dans les conventions conclues entre la France et l'Espagne (du 10 octobre 1995), entre la France et la Norvège (du 19 décembre 1980), entre la France et la Japon (du 3 mars 1995), ou encore entre la France et la Suisse (avenant du 22 juillet 1997), citées par N. GHARBI OP. cit., P. 372. A noter aussi que cette formulation de l'article précitée figure dans la convention Algéro-française du 10 octobre 1999, dans son article 26.

⁷⁴⁰ Rapport OCDE de 1995, OP.cit., n° 140, cité par N. GHARBI, OP.CIT,P.372.

⁷⁴¹ C.SILBERZTEIN et V.SCHMITT, « le dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », article cité par N. GHARBI, OP.cit, P.373.

⁷⁴² Instr. Cité par N. GHARBI. OP.cit.P.374.

Il est vrai que l'administration fiscale semble considérer les accords préalables unilatéraux, c'est-à-dire conclus entre un contribuable et l'administration fiscale dont il relève, comme incompatibles avec les principes généraux du droit fiscal français. En effet, selon l'administration, les accords unilatéraux seraient « contraires au principe de l'égalité devant l'impôt qui suppose un droit de contrôle à posteriori »⁷⁴³. Théoriquement, on peut déduire que la seule protection efficace contre les risques de double imposition « est l'obtention d'un accord bilatérale faisant intervenir les administrations fiscales des deux Etats, voir la conclusion d'un accord multilatéral impliquant plus de deux autorités compétentes pour les transactions réalisées sur plus de deux Etats ».

En tout état de cause, la principale caractéristique du dispositif, résulte de la démarche volontaire de l'entreprise.

§2 - La nécessaire implication du contribuable dans la procédure

L'objectif principal de la procédure est bien de parvenir à un accord sur la méthodologie relative à la détermination des prix de transfert (A). A cet effet, l'administration fiscale doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique des prix de transfert pratiquée par l'entreprise, d'où l'enjeu essentiel de la procédure est la transmission de la documentation (B).

A- L'objectif principal de la procédure : l'accord sur la méthodologie relative à la détermination des prix de transfert

Le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (FCPT)⁷⁴⁴, dans le domaine du règlement des différends relatifs à la fixation des prix de transfert, a tracé des lignes directrices pour la conclusion d'un APP. En effet, la procédure de conclusion d'un APP se déroule en quatre étapes principales à savoir : l'ouverture de la procédure (la demande officielle), l'instruction de la demande d'accord préalable, la négociation avec l'autorité compétente et enfin sous réserve de l'acceptation du contribuable de l'accord sur lequel les autorités compétentes seraient parvenues à la conclusion de l'accord.

Aussi, la demande d'APP formulé par l'entreprise doit contenir une proposition relative à une méthode de détermination des prix de transfert étayée par des données commerciales, industrielles, financières ou juridiques destinées à démontrer que cette méthode est conforme au principe de pleine concurrence. Cependant, en contrepartie de la liberté relative au choix de la méthode, l'entreprise doit établir que la méthode la plus appropriée pour déterminer ses prix de transfert correspond à l'une des méthodes recommandées par l'OCDE, c'est-à-dire soit la méthode du prix comparable sur le marché libre, soit la méthode du prix de revente, soit la méthode du prix de revient, voire les trois à la fois ou toute autre méthode jugée acceptable dont les méthodes transactionnelles de

⁷⁴³ A.de l'ESTOILE – CAMPI et alir, « Accord préalable sur les prix de transfert. La France doit encore faire ses preuves », article cité N. GHARBI, OP. cit, P.374.

⁷⁴⁴ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et social européen. « Les lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix de transfert dans l'UE », 41 2007.P.

bénéfices⁷⁴⁵. Etant souligné, cependant, que l'administration ne doit pas «s'interdire à priori de poser les questions ou de demander les documents qu'elle estime utile à l'instruction d'une demande. Ce sera à l'entreprise d'estimer jusqu'à quel point elle souhaite coopérer »⁷⁴⁶.

C'est à dire l'importance attachée à la communication d'une documentation aussi complète que possible qui, en définitive, apparaît bien comme l'enjeu essentiel de l'accord préalable sur les prix.

B – L'enjeu essentiel de la procédure : la transmission de la documentation

La procédure d'APP constitue un dialogue institutionnalisé entre le contribuable et l'administration fiscale où «la documentation devient un sujet de première importance aussi bien pour les groupes multinationaux, qui devraient y voir une opportunité d'en améliorer la gestion de manière globale et intégrée, que pour les administrations nationales qui y trouvent une source d'information essentielle »⁷⁴⁷.

Il convient de faire observer, à cet égard, que l'OCDE estime que «Ces exigences en matière de documentation ne devraient pas être plus lourdes pour un APP que pour une vérification »⁷⁴⁸et de souligner, à juste titre, qu'il est à « craindre qu'un APP permette à l'administration fiscale d'examiner les opérations en cause de façon plus approfondie qu'en cas de vérification des prix de transfert »⁷⁴⁹. Aussi, l'entreprise devrait s'abstenir de communiquer des informations ou des documents, sur elle-même ou sur sa branche d'activité, plus importantes que celles exigées dans le cadre d'une vérification de prix de transfert, afin, notamment, de se prémunir des viletés d'une ou des autorités compétentes concernées de les utiliser pour redresser éventuellement des exercices antérieurs non prescrits⁷⁵⁰.

Enfin, certains ne manqueront pas de faire observer que la procédure suscite certaines inquiétudes chez les contribuables. En effet, les entreprises s'inquiètent, à juste titre, de la confidentialité des informations communiquées dans le cadre de la procédure d'accord préalable sur les prix. Dans cette optique «le débat récent sur l'éventuelle publication des APP aux Etats-Unis donne à réfléchir (...) même si l'identité du contribuable concerné n'est pas publiée les faits économiques dévoilés risquent d'être suffisamment parlants pour que les entreprises redoutent une telle publicité »⁷⁵¹. Dès lors, il est légitime de s'interroger sur l'entendue de la protection des secrets commerciaux ou industrielles dans la mesure où des doutes subsistent sur la confidentialité des informations transmises aux autorités compétentes.

Quoiqu'il en soit, l'attrait de la procédure d'APP dépendra principalement des développements internationaux qui aurait nécessairement un impact sur les demandes en Algérie ou en France voire ailleurs. En attendant, sous réserve des inquiétudes afférentes aux garanties du contribuable, le dispositif reste une avancée notable dans le dialogue entre l'administration fiscale et l'entreprise.

⁷⁴⁵ Inst n 74 du 6 Aout 2013, précité P.12-15

⁷⁴⁶ N.GHARBI, OP.cit., P.379.

⁷⁴⁷ A de l'ESTOILE-CAMPI et alir, article précité cité par N. GHARBI OP.cit .P.379.

⁷⁴⁸ Rapport OCDE de 1995, OP.cit.P.n 04-155, P.IV.55

⁷⁴⁹ Idem.

⁷⁵⁰ N.GHARBI OP.cit. P.380.

L'enjeu décisif de la procédure d'APP est bien de prévenir le risque de double imposition, faute de quoi, il n'a plus que la solution de recourir aux procédures conventionnelles qui tendent à éliminer la double imposition devenue effective.

Dans ce volet juridico-procédural visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale, le législateur algérien a pris un ensemble de mesures tendant à rendre l'échange de renseignements en matière fiscale effectif et réel. Tout d'abord par la loi de finances pour 2015 qui impose aux banques, aux établissements financiers et aux sociétés d'investissement l'obligation de communiquer à la Direction générale des Impôts (DGI) les informations concernant les contribuables des Etats ayant conclu avec l'Algérie un accord d'échange de renseignements à des fins fiscales (art.79). Cette administration se charge par la suite de les communiquer aux Etats intéressés. Une norme de droit international est donc intégré au droit interne pour faciliter son exécution, mais aussi pour signifier à la communauté internationale la volonté de l'Etat algérien de coopérer en matière d'échange de renseignements avec les autres Etats.

SECTION 4 - La pratique du droit conventionnel fiscal algérien en matière d'assistance administrative

L'assistance administrative en matière fiscale en Algérie se manifeste à travers les conventions fiscales internationales qu'elle a conclues avec d'autres pays. Le réseau conventionnel algérien a connu une certaine évolution dont l'étendu reste très restreint, l'expérience Algéro-Française en la matière a été choisie comme exemple d'étude en raison de son ancienneté historique et de l'importance des échanges économiques et de l'éventail des relations bilatérales développées dans tous les domaines,

Dans une optique quantitative, l'historicité du réseau conventionnel algérien revient à distinguer les deux phases essentielles : la première dite les conventions fiscales de première génération et la deuxième ayant trait à l'émergence des conventions fiscales de seconde génération (§1). Quant à l'aspect qualitatif, est de façon globale, l'assistance administrative fiscale se présente sous deux formes : l'échange d'information relatif à l'assistance à l'assiette et à l'assistance au recouvrement (§2).

§1 - Approche quantitative de la politique conventionnelle

A - Evolution du réseau conventionnel algérien

L'évolution du réseau conventionnel algérien est marquée par deux étapes distinctes : la première dite convention fiscale de première génération (1) et la deuxième étape est qualifiée de conventions fiscales de seconde génération (2).

1- Conventions fiscales de première génération

Les premiers jalons de l'Algérie indépendante en droit conventionnel ont été à destination de la France pour des raisons plus historiques qu'économiques et plus tard vers les autres pays du Maghreb.

Il convient de souligner que l'option socialiste n'était guère propice au développement des conventions fiscales, dans le sens où l'unilatéralisme fiscal ne laissait aucune place à « l'entente fiscale » et au concept de partage de l'imposition⁷⁵¹.

En effet, le droit fiscal interne s'appliquant aux entreprises étrangères dont la marge de manœuvre était fortement rétrécie (accès difficile à l'investissement direct et l'obligation de reconstituer en société d'économie mixte) ce qui s'est matérialisé par le développement des contrats clés en mains ;

En conséquence, le système fiscal applicable aux entreprises étrangères à cette époque se fondait sur le régime de la taxe forfaitaire retenue à la source, excluant toute règle de partage d'imposition, avec bien entendu tout ce que cela implique comme risque de double imposition.

a- La convention fiscale Algéro-Française de 1968

La première convention entre l'Algérie et la France datée du 02 Octobre 1968⁷⁵² est intervenue dès l'apparition des premiers cas de double imposition des personnes physiques et morales résidant ou ayant des activités dans l'un et l'autre des deux pays.

Profondément inspiré du Modèle de Convention onusien, la convention de 1968 s'est caractérisé par :

- Une définition extensive de la notion d'établissement stable incluant les activités de surveillance aux chantiers de construction, sans qu'aucun délai ne soit fixé pour leur imposition ;
- L'imposition systématique des toutes les activités réalisées en Algérie, sans aucun partage d'imposition ;

La rigidité d'une telle approche a conduit inévitablement à une renégociation à la demande de la France des termes de la convention de 1968.⁷⁵³

Tous les observateurs s'accordent à considérer que la rédaction de la convention de 1982 a consacré la primauté des intérêts des entreprises françaises sur ceux du Trésor public algérien et avaient pour exemple les éléments suivants :

⁷⁵¹M.A .BOUDERBELA, la réforme fiscale en Algérie, thèse de doctorat, Paris2, 2004.

⁷⁵² Convention ratifiée par l'Algérie le 12 mars 1968.

⁷⁵³ La convention algéro-française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance réciproque en matière d'impôt sur les revenus sur les concessions des droits d'enregistrements et des droits de timbre, ratifiée par décret exécutifs n°83-575 du 22 Octobre 1983, JO n°44.

- La suppression du quitus fiscal (article 5-3) pour les ressortissants français ;
- L'instauration de la clause de la nation la plus favorisée (NPF) en vertu de laquelle, les résidents français seraient bénéficiaires de tout régime plus favorable que l'Algérie accorderait à un autre pays dans le cadre des conventions qu'elle serait amenée à conclure ;
- L'absence de toute disposition relative aux dividendes et auquel cas fallait il se référer à l'article 21 qui prévoit une imposition dans l'Etat du domicile fiscal du bénéficiaire, en pratique en France pour les dividendes transférés ;

En revanche, ces largesses fiscales consenties par l'Algérie étaient compensées par une doctrine extensive de la notion d'établissement permettant d'imposer en Algérie, tout chantier de construction ou de montage ainsi que les activités préparatoires et accessoires, sans aucune limitation de durée.

Toutefois, la combinaison des dispositions de droit interne instituant un régime de taxation forfaitaire et celles de l'article 5-Alinéa 5 de la convention de 1982 reconnaissant le droit aux entreprises françaises d'opter pour le dit régime, a conduit aux choix unanimes des entreprises françaises pour ce type de taxation qui leur était favorable⁷⁵⁴.

Cette vision trouve son application de la politique restrictive des autorités algérienne qui entendaient contrôler et limiter l'implantation des entreprises étrangères en Algérie.

On rappelle, comme le fait remarquer judicieusement, J.P Andrieux⁷⁵⁵, les années 1970 coïncident avec la multiplication des autorisations administratives pour la création des succursales de sociétés étrangères⁷⁵⁶, de filiale de droit algérien⁷⁵⁷, ou encore l'implantation temporaire grâce aux bureaux de liaison ou magasins centraux d'approvisionnements.⁷⁵⁸

b- Conventions fiscales avec les pays du Maghreb

Dans une perspective animée par le projet politique ambitieux de la constitution de l'union du Maghreb arabe, l'Algérie a conclu des conventions fiscales bilatérales, avec la Tunisie, la Libye, et le Maroc sur le fondement de la retenue à la source.

Toutes ces conventions ont cédé place à une curiosité en droit conventionnel international qui n'est d'autre que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale entre

⁷⁵⁴ Instituée dès le 1^{er} janvier 1979, le régime forfaitaire d'imposition des entreprises étrangères de construction qui comprenait l'impôt BIC, et la TAIC a été remplacé en 1984 par l'impôt sur les revenus des entreprises étrangères de construction (I R E C).

⁷⁵⁵ V. M. ABDESSAMAD

⁷⁵⁶ Idem

⁷⁵⁷ Idem

⁷⁵⁸ Idem

les pays de la région du Maghreb,⁷⁵⁹ mais dont l'application reste très limitée en raison de la panne du profit maghrébin et la faiblesse des échanges économiques entre les pays de la région.

2- Conventions fiscales de seconde génération

L'ouverture économique de l'Algérie au début des années 1990 s'est accompagnée au plan fiscal par un effort de rattrapage du retard enregistré en matière de développement du réseau conventionnel.

Le point commun des conventions signées dans ce contexte a été la consécration du modèle de convention de l'OCDE et l'abandon du principe de la retenue à la source, incompatible avec la pratique internationale et institution du partage d'imposition.

En effet et depuis l'avènement de la réforme fiscale de 1990, l'Algérie s'est engagée à développer l'étendue de son réseau conventionnel tel qu'il ressort du tableau (**voir annexe 5**) dont la lecture fait apparaître trente-neuf (39) conventions bilatérales avec des Etats étrangers visant entre autres à éliminer les doubles impositions et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationale⁷⁶⁰.

Actuellement, seulement 21 conventions sur un total de 39 qui sont en vigueur dont la plupart sont signées avec les pays de l'UE, en raison du nombre important des transactions commerciales que l'Algérie réalise avec ces pays. Cela donne un taux de couverture géographique de 18% qui demeure faible comparativement à celui de la Tunisie avec 53 conventions soit un taux de couverture de 27%, celui du Maroc avec 60 conventions conclues soit un taux de couverture géographique de 30% et encore sans commune mesure avec celui de la France avec 118 conventions conclues soit un taux de couverture de 60%. Ce nombre très réduit de conventions a pour conséquence de mettre à l'abri un nombre élevé de juridictions territoriales permettant ainsi aux personnes physiques ou aux entreprises tentées par le transfert illicites de capitaux de placer leurs fonds sans qu'il soient inquiets dans l'un de ces territoires non couverts par une convention fiscale⁷⁶¹.

L'analyse du réseau conventionnel algérien laisse apparaître que la majorité des conventions s'inspirent du modèle OCDE et de certaines dispositions du modèle de l'ONU. Elles prévoient des dispositions relatives à l'élimination des doubles impositions internationales et celles relatives à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

Faut-il signaler que la plupart de ces conventions ont eu pour but principal d'attirer les investissements directs étrangers (IDE) par l'assurance de la sécurisation des investisseurs susceptibles de venir s'implanter en Algérie contre les risques de double imposition, eu égard aux imperfections de la législation fiscale algérienne qui n'est pas en mesure de garantir leur protection contre ce phénomène.

⁷⁵⁹Idem

⁷⁶⁰ KPMG. Guide investir en Algérie, éd.2013, P190.

⁷⁶¹ Voir, B.YELLES CHAOUCH, in lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, Article de presse paru au Quotidien EL-WATAN N°8170 du 10.08.2017.

Aussi, la lecture de ce tableau aura sans doute noté l'absence d'une convention fiscale liant l'Algérie avec les Etats-Unis. Ce fait est imputable à la position américaine qui n'exprime aucun intérêt stratégique à négocier une telle convention dans la mesure où les entreprises américaines sont présentes uniquement dans le secteur des hydrocarbures soumis à un régime fiscal spécifique qui leur est profitable (la déclaration et le paiement de l'impôt se font au nom de l'entreprise américaine pour le contractant algérien SONATRACH qui la décharge ainsi des contraintes administratives. La plupart des pays européens ne figurent pas parmi les pays signataires d'une convention fiscale avec l'Algérie : le Luxembourg, classé par le G20 jusqu'à une date récente de paradis fiscal, les Pays-Bas, Malte..., tous les Etats américains excepter le Canada, ainsi que tous les pays africains hormis l'Afrique du sud⁷⁶².

Cette volonté politique de coopérer avec les partenaires étrangers se manifeste également à travers la mise en œuvre d'une loi américaine sur l'échange automatique de renseignements sur le territoire algérien. En effet et à l'instar des 113 pays signataires de **FATCA avec les Etats-Unis**⁷⁶³ (**Voir annexe N 3**), l'Algérie s'est conformée à son tour aux exigences de la loi **FATCA** par un décret présidentiel du 14 décembre 2016 ratifiant la convention avec les Etats-Unis en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (**FATCA**) (Journal officiel, n° 74, 2016). Le présent accord est signé selon le Modèle 1.

Le Modèle 1 est l'IGA aux termes duquel les FFI communiquent directement l'information concernant les titulaires de comptes américains à leur autorité locale qui, à son tour, fournit l'information à l'IRS par un programme d'échange d'informations automatique autorisé par une disposition sur l'échange d'informations figurant dans un traité en matière d'impôts sur les revenus, un TEIA ou la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁷⁶⁴.

Le concept du Modèle 1 a fait l'objet d'un accord du G5 et des Etats-Unis comme mis en lumière par la déclaration du 7 février 2012. Aux termes du Modèle 1, les Etats-Unis peuvent s'engager à fournir des informations similaires sur les comptes américains des résidents d'autres pays (version réciproque) ou non (version non réciproque). A la date du 15 septembre 2013, sept IGA du modèle 1 avaient été paraphés ou signés. Tous ces IGA incluaient une liste extensive d'entités et de comptes exonérés du partenaire **FATCA** figurant

⁷⁶² Idem.

⁷⁶³ <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/pages/FATCA.aspx>, consulté le 18.08.2017.

⁷⁶⁴ Les Etats-Unis sont signataires de la convention originaires qui a été développé conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988, cf. Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, 25 janvier 1988 : CETS N° 127, disponible sur <http://convention.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/127.htm>. La Convention a été amendée en 2010 pour mettre à jour le standard d'échange d'information et l'ouvrir à tous les pays, cf. Protocole d'amendement à la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ouvert à la signature le 27 mai 2010 : CETS N° 208. Depuis 2011, plusieurs pays non membres de l'OCDE ont adhéré. La Maison Blanche l'a envoyé au Comité des Relations Etrangères du Sénat en mai 2012, cf. Communiqué de presse, The White house, Message to the Senate from the President Regarding a Tax Convention, 17 mai 2012, disponible sur <http://www.whitehouse.gov/the-press-office/17.05.2012/message-senate-president-regardin-tax-convention>. La convention amendée prévoit toutes les formes possibles de coopération administrative entre Etats dans l'établissement et le recouvrement de l'impôt, en particulier dans le but de combattre l'évasion et la fraude fiscales.

dans une annexe II. Toutefois, comme discuté ci-dessous, les IGA futurs ne contiendront probablement pas de liste détaillée dans une annexe II car le département du Trésor a annoncé qu'il ne négocierait plus sur des entités et des comptes spécifiques, sauf dans des cas où il n'est pas clair qu'une entité ou un compte pourrait être qualifié de supposé en conformité (deemed-compliant) ou être exonéré aux termes des règlements finaux **FATCA**.

Le Modèle 1 contient de nombreux articles, notamment des articles sur les définitions, les obligations d'obtenir et d'échanger l'information, le délai et le mode de l'échange et l'application de **FATCA** aux FFI du pays partenaire **FATCA**. Il détaille également la collaboration sur la complaisance et l'exécution, l'engagement mutuel de développer l'efficacité de l'échange d'informations et de la transparence, la persistance de l'application de **FATCA**, les consultations et les amendements et deux annexes. Certaines de ces dispositions diffèrent de celles des règlements finaux. Par exemple, les règlements finaux exigent la déclaration d'un propriétaire américain ou d'une entité étrangère titulaire de compte si le propriétaire américain détient 10% ou plus de l'entité étrangère titulaire de compte. Aux termes du Modèle 1 d'IGA, la référence prévue par le groupe d'action financier (GAFI) est substituée à l'exigence précédente, prévoyant dès lors généralement un niveau de propriété de 25%.

L'annexe 3 définit les obligations de diligence imposées aux FFI pour identifier et déclarer les comptes américains. L'annexe II énumérait à l'origine des FFI et des produits à ne pas déclarer, à savoir ceux des FFI et des produits du partenaire **FATCA** qui n'étaient pas sujets à retenue à la source et n'entraînaient pas de déclaration des titulaires ou des propriétaires de compte américain. L'annexe II, bien que ne constituant plus une liste détaillée de FFI et de comptes du partenaire **FATCA** qui sont considérés comme présentant peu de risque d'évasion fiscale et n'étant pas dès lors sujets aux dispositions de **FATCA**, peut identifier certaines FFI et certains comptes comme supposés en conformité (deemed-compliant) aux termes de la nouvelle politique. Dans les premiers IGA, comme celui qui a été signé avec l'Algérie, divers plans de retraite et comptes d'épargne sponsorisés par le gouvernement sont énumérés dans l'annexe II. L'annexe II permet dès lors à un partenaire **FATCA** d'identifier les fonds de retraite et les comptes d'épargne qui pourraient ne pas avoir rempli toutes les exigences d'exonération aux termes des règlements finaux d'application.

Toutefois, «le département du Trésor a récemment annoncé, qu'en raison des règlements finaux détaillés, la nécessité que l'annexe II fournisse une certitude quant aux FFI et aux comptes du partenaire **FATCA** qui seraient exonérés n'est plus aussi impérative. L'annexe II ne sera dès lors plus utilisée comme un ruling de confirmation (com-fort ruling) et s'appliquera à un ensemble étroit de circonstances dans lesquelles il existe une question légitime sur la possibilité pour une FFI de se qualifier pour une exonération aux termes de **FATCA** en exécution des règlements finaux. Cette position du département du Trésor peut créer des problèmes à des partenaires **FATCA** potentiels qui ont des FFI et des comptes qui

ne rempliraient pas les exigences d'exonération imposées par les règlements finaux d'application »⁷⁶⁵.

Cependant, il est curieux de constater que la réciprocité ne soit pas prévue dans cet accord, la partie algérienne prend l'engagement de fournir tous les renseignements figurant dans la convention et selon un calendrier déterminé, alors que la partie américaine n'en prend aucun. On est donc en présence d'un accord très peu respectueux de la souveraineté nationale. Cette situation pourrait s'expliquer, en partie, par le fait que l'Algérie ne soit liée aux Etats-Unis par aucun autre accord (bilatéral ou multilatéral) sur l'échange de renseignements en matière fiscale.

Enfin, il importe de souligner que FATCA soulève des critiques, même aux Etats-Unis. Une proposition de loi tendant à son abrogation a été introduite par le sénateur Rand Paul, républicain du Kentucky.

FATCA n'est qu'une étape dans le processus de réorganisation fiscale du monde industriel suivant la crise commencée en 2008. L'OCDE a lancé un plan d'action contre l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) qui devrait déboucher sur une convention multilatérale et éviter le chaos pouvant résulter de trop d'initiatives nationales.

Des doutes ont été émis quant à l'efficacité de FATCA, notamment à l'égard des pays en développement. Aucun accord ne serait en vue avec Hong-Kong, l'une des principales places mondiales de gestion des fortunes offshore, et les autorités chinoises seraient réticentes. Les établissements qui le souhaitent peuvent ne pas participer au programme. Cela suppose qu'ils n'investiraient qu'en dehors des Etats-Unis, option difficile mais possible. Enfin, le contrôle reste le problème majeur : comment vérifier si les banques ont identifiées les bénéficiaires effectifs des structures étrangères ?

Un FATCA européen serait-il une voie à adopter par d'autres Etats que les Etats-Unis ? Il semble qu'au sein de l'Union européenne du moins, la directive sur l'assistance administrative et la proposition d'exclusion du champ d'application de la directive sur l'épargne, accompagnée de l'adaptation des accords conclus avec la Suisse, les juridictions européennes à faible taxation et les territoires dépendant d'Etats membres, fournissent des solutions suffisantes⁷⁶⁶.

Dans cet optique et aux fins du droit américain, le département du Trésor a adopté la position qu'un IGA, de même qu'un TEIA, est considéré comme un accord exécutif (exécutive agreement) et non un traité. Un traité requiert l'avis et le consentement du Sénat aux termes de l'article II, section 2, clause 2 de la constitution américaine. L'IRS a également

⁷⁶⁵ C.P.Tello, J.Malherbe, Le Foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales, revue de droit fiscal N° 3. 16 janvier 2014.

⁷⁶⁶ Cons. UE, dir. N° 2011/16/UE, 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive n° 77/799, préc. – V.H Hamadi, le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union européenne : Dr. Fisc. 2011, n° 12,264.

adopté une position selon laquelle les TEIA sont aussi considérés comme des accords exécutifs et dès lors ne requièrent pas l'approbation du Sénat⁷⁶⁷.

En définitif et comme le souligne le Professeur B.YELLES CHAOUCH, «il est difficile de dégager du réseau de conventions signées par l'Algérie une politique cohérente avec des constantes en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales. Les solutions retenues changent d'une convention à une autre, elles sont même parfois contradictoires. Mais pour les contribuables en quête de paradis fiscaux, le réseau ainsi constitué se présente tel un «guide officiel » indiquant les pays «recommandables » et les pays «non recommandables » pour les transferts illicites de fonds à l'étranger⁷⁶⁸.

Par ailleurs, il convient de préciser, qu'en matière d'échange de renseignements fiscaux, les dispositions conventionnelles jusque-là mise en œuvre de façon régulière et constante, sont celles liant l'Algérie à la France, en raison du nombre important des demandes d'assistance formulées par la DGFIP française, comparativement aux autres Etats partenaires dont aucune demande visant à concrétiser ce type de coopération n'est formulée ou reçue.

L'importance du volume des demandes formulées par la partie française se trouve justifiée par l'importance de la présence de la communauté algérienne sur le territoire français, dont les activités y exercées génèrent un tissu dense de relations commerciales et financiers impliquant les diverses institutions et entreprises économiques dans ces deux pays. En revanche les entreprises françaises marquent, aussi, leur présence de façon significative sur le territoire algérien.

a- La convention fiscale Algéro-Française du 17 Octobre 1999

La convention fiscale Algéro-Française de 1982 étant devenue obsolète, le gouvernement algérien a fait part aux autorités françaises de l'intérêt de renégocier une nouvelle convention fiscale⁷⁶⁹ dans le but de reconsidérer les avantages accordés dont le fondement a perdu de sa justification en raison d'une part de l'évolution du régime fiscal interne et d'autre part, du processus d'adaptation au Modèle de Convention de l'OCDE, entamé par l'Algérie.⁷⁷⁰

A quoi il a répondu favorablement, car va-t-il considéré du côté français qu'une nouvelle convention allait permettre une amélioration du cadre juridique des relations fiscales bilatérales, peu favorable aux opérateurs français en Algérie.⁷⁷¹

⁷⁶⁷ V. IRS Chief Couns. Adv.200940027, 2 octobre 2009, disponible sur 2009 WL 3156519.

⁷⁶⁸ Idem

⁷⁶⁹ Il s'agit d'un fait rarissime dans l'histoire du droit conventionnel algérienne, puisque, jamais auparavant les autorités algériennes n'avaient pris l'initiative de conclure ou de renégocier vers une convention fiscale avec un Etat étranger.

⁷⁷⁰ A .RAOUYA, relations fiscales internationales : l'Algérie et les conventions fiscales internationales, Bulletin des services fiscaux, n°20, Juin 2000, P.62.

⁷⁷¹ Rapport n°34 de l'Assemblée nationale française établi le 10 Juillet 2002 : [H U P/WWW.assemblee-nat.fr/12/Rapport](http://HUPWWW.assemblee-nat.fr/12/Rapport)

Dans sa mouture finale, la convention de 1999 se rapproche du Modèle de Convention de l'OCDE tout en mettant fin à la clause **NPF** dont bénéficiaient les entreprises françaises. ;

S'agissant de la définition de l'établissement stable, elle est dans sa grande ligne conforme à celle de l'OCDE.

Comme toutes les conventions bilatérales conçues sur la base du Modèle OCDE, la convention Algéro-Française vise :

- à éliminer les doubles impositions, à ce titre, elle reprend les modalités de l'exonération et de l'imputation ;
- et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

En permettant l'élimination de la double imposition, elle contribue à l'instauration d'un climat favorable aux investissements et donc aux contribuables des deux pays.⁷⁷²

L'instauration d'un climat favorable aux investisseurs des deux pays est également confortée par la consécration du principe de non-discrimination.

b- Le principe de non-discrimination dans la convention Algéro-Française de 1999

Les observateurs les plus avertis notent que le traitement de la clause de non-discrimination incluse dans cette convention reflète d'une manière générale, la position de l'administration fiscale française sur diverses questions liées à la mise en œuvre de ladite clause, en fonction de sa pratique administrative et des objectifs qu'elle entend poursuivre.

La négociation d'une nouvelle convention entre l'Algérie et la France a été l'occasion pour la France d'affirmer, comme le veut sa pratique classique, certaines différences avec Le Modèle de l'OCDE auquel il faut ajouter quelques spécificités propres aux relations entre les deux Etats contractants.

La lecture de l'article 25 de la convention et les points 7-9 et 10 du protocole permet de relever certains éléments particuliers ci-après :

- Le champ d'application de la clause de non-discrimination prévu en **§1** de l'article 25 ne vise que les personnes physiques⁷⁷³ qui sont conformément à l'article 1 résidentes

⁷⁷² Sophie Cazallet, convention fiscale France Algérie : de l'étroitesse des liens. Question à Maître Yahia AMNACHE, avocat associé, Sociétés Avocats BAH Paris et Alger, l'exbase hebdo, éd. Fiscale n°530 du 06 Juin 2013, P.4.

⁷⁷³ Il s'agit d'une disposition classique dans les conventions conclues par la France suite à l'arrêt Roval de la cour de cassation en matière de TVA des immeubles possédés en France par des personnes morales aux termes duquel résidence et nationalité se confondent, pour les personnes morales. Cass. plén. 21 décembre 1990, n°332 P.SA.Roval, ENR-XI 10615.

d'un Etat contractant ou de deux Etats contractants.⁷⁷⁴ Le fait d'exclure des personnes morales, sociétés, de personnes ou associations s'explique par le souci d'éviter que la clause de non-discrimination ne soit un obstacle pour l'application des régimes fiscaux différents à des sociétés résidentes et non résidentes⁷⁷⁵.

La position actuelle de la jurisprudence en France ne semble pas retenir cette distinction, il ressort clairement des décisions des tribunaux⁷⁷⁶ que la clause de non-discrimination suppose du fait de l'interprétation jurisprudentielle de la notion de résidence (critère de siège effectif), une comparaison entre les règles applicables au national étranger d'une part, et les règles applicables auxquelles un national français aurait été soumis dans une situation identique.

En conséquence de quoi, toute discrimination fondée sur la résidence apparaît selon cette analyse comme contraire au principe d'égalité de traitement.

Néanmoins, la tendance actuelle suggère une évolution de la position jurisprudentielle vers la reconnaissance de la distinction logique, essentielle en fiscalité internationale, entre résidents et non-résidents.

Par ailleurs, l'expression utilisée au niveau de ce paragraphe « se trouvant dans la même situation, notamment au moyen de la résidence » s'entend selon l'administration fiscale française comme « des contribuables placés, au regard de l'application de la législation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de faits analogiques. »⁷⁷⁷.

A ce titre, les ressortissants algériens qui sont résidents en France bénéficient au même titre que les personnes possédant la nationalité française qui résident en France, des réductions d'impôt sur le revenu prévues par le CGI. En revanche, les ressortissants algériens qui ne résident pas en France (exception faite des salariés et bourses de source française perçus par les étudiants et stagiaires algériens) ne peuvent bénéficier de ces réductions d'impôt dès lors que les nationaux français placés dans la même situation, c'est-à-dire résidents d'Algérie ne peuvent pas en bénéficier⁷⁷⁸.

Les établissements stables bénéficient de la protection contre les discriminations fiscales. On peut notamment lire aux paragraphes 2.3 et 4 de l'article 25 que l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant ne doit pas être établie dans cet Etat de façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet Etat qui exercent la même activité, sans que cela n'oblige un Etat à accorder aux résidents de l'autre Etat qui possède un tel établissement stable les déductions personnelles, abattements et réduction d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ces propres résidents (Article 25 § 2).

⁷⁷⁴ Les apatrides contrairement au Modèle OCDE (article 24 Parg2) ne sont pas concernés par l'application de la clause de non-discrimination.

⁷⁷⁵ Lire à ce sujet, B.GILBERT, la nouvelle convention fiscale entre l'Algérie et la France, BF.4/02, P.225.

⁷⁷⁶ V. A. DE-WALLE, l'imposition des sociétés étrangères et la clause de non-discrimination, Rev , de droit fiscal, n°28, 1998, PP.1126-1133, cit é par A.ABDESSAMAD, OP.CIT.P.729.

⁷⁷⁷ Instruction administrative du 22 mai 2003, BOI, 1-4-B-3-03, n°92, P.37.

⁷⁷⁸ Idem. P .37.

Par ailleurs, le §3 prévoit que sous réserve de l'application du §1, l'article 11, et le §6 de l'article 12, la déduction des intérêts, redevances et autres charges payées par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant, n'est en principe accordée pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été payées à un résident du premier Etat. La même règle est applicable en matière d'imposition de la fortune pour la déduction des dettes.

Contrairement à l'ancienne convention de 1982, le nouveau texte dans son point 9 du Protocole met fin à la clause de la nation la plus favorisée (NPF) à travers laquelle l'Algérie s'engageait à faire bénéficier les résidents de France des dispositions plus favorables que dans les conventions conclues postérieurement avec d'autres Etats (§4 de la Convention de 1982).

De même, les clauses de non – discrimination qui peuvent figurer dans d'autres traités, comme les accords de protection des investissements n'emportent aucune conséquence au plan fiscal⁷⁷⁹ ;

- Aux termes des commentaires administratifs en France⁷⁸⁰, l'interdiction faite par l'article 25 §4 à un Etat contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à l'imposition des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises ;
- Le paragraphe 5 de l'article 25 étend la portée de cet article aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés à l'article 2 de la convention ;
- Enfin, le point 10 du protocole annexé à la convention reprend les dispositions du paragraphe 3 de l'article 5 de la convention du 17 mai 1982 en prévoyant que les ressortissants d'un Etat contractant ne sont pas soumis lorsqu'ils quittent le territoire de l'autre Etat contractant à titre provisoire ou définitif à la formalité du quitus fiscal.

§2- Les dispositions relatives à l'assistance administrative : L'échange de renseignements

S'inspirant du Modèle OCDE, les récentes conventions fiscales conclues par l'Algérie reprennent en général les dispositions classiques prévues par les dispositions des articles 26 et 27 du Modèle de Convention OCDE, notamment par rapport au domaine d'application de l'assistance à l'assiette et ses limites fixées par la règle du secret des affaires et la sauvegarde de l'ordre public⁷⁸¹.

⁷⁷⁹Le point 9 du protocole annexé à la convention.

⁷⁸⁰Idem .P .37

⁷⁸¹ En vertu du principe fondamental de réciprocité cet échange de renseignements bute sur ses propres limites prévues au paragraphe du même article. En effet, l'Etat requis n'est pas tenu de déroger à sa législation et à sa pratique administrative pour fournir à l'Etat requérant des renseignements. De plus, il peut toujours invoquer le secret bancaire, le secret commercial et aussi l'ordre public pour refuser de prêter assistance à l'Etat requérant

La convention fiscale Algéro-Française⁷⁸² est de ce point de vue une quasi-réplique du Modèle OCDE, non seulement pour l'application de la convention, mais pour celle de la législation interne des Etats contractants.

En l'espèce, le champ d'application de l'article 27 de la convention a une portée générale qui dépasse les impôts visés à l'article 2, ce qui permet aux Etats contractants d'échanger des renseignements sur des résidents d'Etats tiers lorsque ceux-ci possèdent un établissement stable ou une base fixe dans un des Etats contractants.

S'agissant des renseignements échangés, ceux-ci ne peuvent porter que sur les impositions visées par la convention ou celles de la législation interne des Etats contractants dans la mesure où elles ne sont pas contraires au texte conventionnel.

Les renseignements échangés ne peuvent être utilisés que par les personnes (y compris le contribuable) ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ceci comprend le contribuable ou son représentant. Les renseignements ne peuvent être utilisés par les personnes ou autorités auxquels ils ont été communiqués qu'aux fins indiquées ci-avant⁷⁸³.

Le fait marquant par rapport au Modèle OCDE est le paragraphe 3 de l'article 27 de la convention qui indique les modalités de l'échange de renseignements, en l'occurrence soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets, à charge aux Etats de trouver d'un commun accord la liste des renseignements qui sont communiqués d'office⁷⁸⁴.

Il est ainsi remarqué que l'échange spontané ne figure pas parmi les modalités de l'échange prévues par la convention. On peut valablement imputer cela au fait que l'échange spontané exige la disponibilité d'une information continue et actualisée grâce à une automatisation complète des services fiscaux, ce qui n'est pas le cas pour la partie algérienne encore loin de cette exigence.

De même l'échange sur demande semble également problématique pour les autorités fiscales algériennes qui peinent à exprimer d'une manière claire et précise les informations devant faire l'objet d'une demande, tel est le cas par exemple d'une demande rejetée par l'administration fiscale française qui avait exigé de son homologue algérienne des explications quant à l'utilité des informations sollicitées.⁷⁸⁵

⁷⁸² Décret présidentiel n°02-21 du 7 Avril 2002, JO.RN n°24 du 10 Avril 2002.

⁷⁸³ Inst.adm.14,B-3-03 du 22 mai 2003, précité p.38

⁷⁸⁴ Des dispositions similaires figuraient déjà dans l'ancienne convention de 1982, à la nuance près que la communication des renseignements échangés était interdite aux contribuables.

⁷⁸⁵ Echange de lettre entre l'administration fiscale algérienne et l'administration fiscale française Rapporté sans références par Hached cité par. A.ABDESSAMAD.op.cit.P716

D'une manière succincte, l'échange sur demande reste une procédure contraignante (durée longue) car l'Etat requis doit étudier la demande de l'Etat requérant et contrôler si cette dernière n'a pas dépassé les limites fixées par la convention.

A ce titre et au regard des évolutions importantes qu'a connu l'échange de renseignements en matière fiscale, l'administration fiscale algérienne a mis l'accent, dans un passé récent,⁷⁸⁶ sur la nécessité de recourir à l'assistance administrative à exercer auprès des administrations fiscales des pays avec lesquels l'Algérie a signé une convention de non double imposition, de la prévention de la fraude et l'évasion fiscale et d'assistance administrative mutuelle, tout en signalant que ce volet de la coopération fiscale Internationale est quasiment nul. En effet, seules 02 directions des impôts (dont la DGE) ont, au cours de l'année 2013, manifesté un tel besoin.

Quoiqu'il en soit, il importe de faire observer que l'utilisation de ce canal officiel peut s'avérer très utile pour la mise en évidence de situations, de vérifier contradictoirement la réalité des transactions, la justesse des prix facturés et donc des sommes transférées ou à transférer, de l'authenticité de certains documents et/ou encore de rechercher la situation patrimoniale à l'étranger de personnes physiques pour les besoins d'un contrôle de revenus au titre de la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (**VASFE**) (Trésorerie, acquisition de bien et/ou de titres et autres valeurs)⁷⁸⁷.

Il convient, enfin, de signaler que la Direction générale des impôts reçoit un nombre important de demandes (tendant à établir le pays du lieu de résidence fiscale ou à obtenir des informations utiles au contrôle de l'impôt) qui, pour les satisfaire, mobilise à chaque fois, les structures concernées, lesquelles sont invitées à collecter tous renseignements utiles dans le cadre de la mise en œuvre du droit de communication, voir du droit d'enquête, sachant que ce dernier constitue une procédure de recherche assez contraignante.⁷⁸⁸

C'est pourquoi, l'administration de tutelle a invité les services de base habilités, particulièrement ceux relevant du contrôle, à ne pas hésiter à saisir la Direction des recherches et vérifications, dès lors que s'impose l'obtention de données de recoupement en s'appuyant sur le réseau conventionnel.⁷⁸⁹

Concrètement, il nous semble en l'état actuel que seul l'échange d'office peut s'avérer fructueux et intéressant pour la partie algérienne.

De toute évidence, les problèmes soulevés par l'échange de renseignements sont nettement aggravés dans le cas algérien où l'archaïsme du système bancaire et son retard dans l'informatisation, accentué par un retard accru d'informatisation de l'administration fiscale,

⁷⁸⁶Document de méthodologie sur la recherche de l'information et du renseignement fiscaux, non publié **DGI**, Algérie, 2014

⁷⁸⁷Idem.P.7

⁷⁸⁸Idem.P.7

⁷⁸⁹Idem.P.7

sont un handicap institutionnel qui entrave avant tout le bon fonctionnement du contrôle fiscal interne.

Le secret bancaire en Algérie a pour ancrage juridique l'article 117 de l'ordonnance n°03-11 du 26 Août 2003 relative à la monnaie et au crédit qui précise entre autres que celui-ci n'est pas applicable aux demandes émanant de la justice pénale, de l'administration fiscale, de la commission bancaire, de la banque d'Algérie, de la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (COSOB) et de la cellule de traitement du renseignement financier dans le cadre du dispositif de lutte contre le blanchiment de l'argent (CRTF).

Si le Model OCDE est très précis sur la question du secret bancaire, en l'écartant comme limite à l'échange de renseignements entre Etats contractants, comme le dispose dans son article 26 §2 «Un Etat contractant ne peut en aucun cas refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier ». La politique conventionnelle algérienne semble imprécise voir même fluctuante en fonction des partenaires conventionnels. En effet, contrairement au Model OCDE, les conventions bilatérales ne se sont pas dans leurs quasi-totalité abordés de façon expresse la question du secret bancaire, exception faite de quatre conventions conclues respectivement avec l'Allemagne, le Royaume-Unis, l'Arabie-Saoudite et la Suisse : Cette démarche conventionnelle algérienne laisse présager trois tendances qui se dégagent de l'ensemble des conventions conclues comme le fait remarquer M. B.YELLES CHAOUCH : «La première, qui est la plus répandue, ne fait aucune allusion au secret bancaire, ni pour l'admettre ni pour le rejeter comme obstacle à l'échange de renseignements. Cette tendance apparaît dans la quasi-totalité des conventions, dont notamment celles conclues avec la Belgique, la France, l'Espagne, l'Italie...Une incertitude plane sur les intentions des Etats signataires de ces conventions quant à savoir si le secret bancaire constitue ou non un obstacle à l'échange de renseignements.

Il est vrai également que ces conventions indiquent que les secrets qui font obstacle à l'échange de renseignements sont ceux qui consistent à demander « des renseignements, qui révéleraient les secrets d'un commerce ou d'une activité, d'une industrie, d'un procédé commercial ou professionnel ou des méthodes commerciales... ». Le secret bancaire ne figure pas parmi ces interdictions, ce qui laisse à penser qu'il ne pourrait faire obstacle à une demande de renseignements. Mais quand ces mêmes conventions font mention du «secret professionnel », ce dernier n'engloberait-il pas le secret bancaire ? La non-reprise par ces conventions de la formule très explicite du Modèle de l'OCDE laisse la voie ouverte à toute interprétation ultérieure qui remettrait en cause le principe de la levée du secret bancaire.

La seconde tendance est représentée par les accords bilatéraux signés avec l'Allemagne (2007), l'Arabie Saoudite (2015) et avec le Royaume-Uni (2015) où il est stipulé expressément à l'article 26-5 qu'en aucun cas un Etat ne peut refuser « de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété

d'une personne ». Cette position a le mérite de la clarté et elle est conforme aux nouveaux standards internationaux. Au contraire de la troisième tendance représentée par la convention Algéro-suisse signée en 2006. Elle institue le secret bancaire comme critère interdisant l'échange de renseignements « Il ne pourra être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, bancaire... » (art. 26-1). Cette restriction aussi expresse du secret bancaire qui ne figure dans aucune autre convention est inquiétante dans la mesure où la Suisse reste une destination privilégiée pour les fuites de capitaux en provenance notamment des pays en développement. Il est évident que cette façon d'agir ne contribue en aucune manière à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Bien au contraire, elle la suscite. C'est comme si les Etats contractants indiquaient aux contribuables la voie la plus sécurisée de l'évasion ou de la fraude : s'ils placent leurs fonds en Suisse, la convention signée par l'Algérie avec cet Etat les protège par la clause de la garantie du secret bancaire. S'ils les placent en Allemagne ou au Royaume-Uni, ils perdent certainement cette garantie »⁷⁹⁰.

Outre les limites caractérisant le dispositif conventionnel bilatéral en matière d'échanges de renseignements, il n'en demeure pas moins que le Model OCDE lui-même présente des insuffisances en raison du bilatéralisme sur lequel est fondé et qui semble être rigide car il ne facilite pas l'actualisation des conventions déjà conclues, en effet, il faut chaque fois renégocier avec chaque pays séparément les clauses de la Convention alors que cette démarche ne constitue pas toujours une priorité pour toutes les parties contractantes⁷⁹¹. En plus, c'est un Modèle qui est consacré essentiellement à la lutte contre la double imposition. Est reléguée au second plan la lutte contre l'évasion et la fraude. Ce dernier ne définit pas les modes d'échanges de renseignements, ni les procédures de leurs mises en œuvre. C'est pourquoi l'OCDE va élaborer d'autres instruments conventionnels à caractère multilatéral qui seront consacrés exclusivement à la coopération administrative internationale en matière fiscale. Malgré la pertinence de ces instruments, l'Algérie semble ne pas vouloir s'y intéresser⁷⁹².

Ce nouveau cadre de coopération présente l'avantage de dresser toutes les formes d'échanges de renseignements, définit les mécanismes et procédures de leur mise en œuvre ainsi que les obligations des Etats signataires. Ce Modèle de convention multilatéral prévoit plusieurs formes d'échanges de renseignements : sur demande, automatique, ou encore spontané.

Mais c'est l'échange automatique de renseignements qui représente la plus importante innovation.

A ce titre, il importe de signaler que dont la majeure partie des conventions signées par l'Algérie, l'échange de renseignements se pratique uniquement sur demande. Hormis les rares exceptions où l'Algérie a adoptée l'échange d'office c'est le cas des deux conventions conclues avec la France et l'Ukraine, ainsi que la convention avec la Belgique qui prévoient

⁷⁹⁰ Voir, B. YELLES CHAOUCH, op.cit.

⁷⁹¹ Idem.

⁷⁹² Idem

l'échange d'office et l'échange spontané. Pour ce qui est, tout fois des autres formes d'échange à savoir les contrôles fiscaux simultanés, les contrôles fiscaux à l'étranger ou encore les renseignements contradictoires, prévues par la Convention Multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe, l'Algérie ne fait nullement référence à ces instruments de coopération fiscale dans ses conventions bilatérales. Ainsi, on est d'avis comme le conclut Monsieur YELLES Bachir Chaouche « l'échange de renseignements est réduit à sa plus simple expression »⁷⁹³.

Cette Convention Multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée en 1988 n'a connu un grand intérêt qu'à partir de 2009 après avoir été amendée pour l'aligner sur le standard international d'échange de renseignements. Cet accord, destiné au départ aux pays membres de l'OCDE et de l'Europe, a été ouvert en 2011 aux Etats qui ne sont pas membres, plusieurs pays en développement l'ont signés telles que l'Afrique du Sud (2011), la Tunisie (2012), l'Arabie-Saoudite (2013), le Maroc (2013), le Cameroun (2014). Au total, 112 Etats sont actuellement membres de cet accord (**voir annexe N°13**).

« Quant à l'Algérie qui continue de subir de grands préjudices dues au phénomène de fuites de capitaux et de l'évasion fiscale, elle ne s'est pas encore résolue à signer cet accord. Cette attitude étrange en soi s'apparente à un renoncement à son droit de protéger plus efficacement ses finances. Pour les pouvoirs publics, cet accord ne constitue pas pour l'instant une priorité. Ils préfèrent continuer d'œuvrer dans le cadre modeste des conventions bilatérales de lutte contre la double imposition qui sont d'une portée très limitée et dont certaines sont devenues obsolètes »⁷⁹⁴.

A- Les modalités de mise en œuvre d'échanges d'informations

1. L'autorité administrative compétente

En matière d'assistance administrative et d'échange de renseignements à caractère fiscal, l'autorité administrative compétente qui peut soit, prendre en charge les demandes de renseignements exprimées par les autorités des Etats étrangers, soit, formuler des demandes exprimées par les services fiscaux opérationnels, chargés notamment, de l'exécution des différentes procédures de contrôle et/ou d'enquête ou d'investigations, est la Direction Générale des Impôts (DGI).

Aussi, étant donné que la coordination et le pilotage de toutes les actions de contrôle fiscal, de recherches de l'information et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales relèvent des attributions principales exercées par la Direction des Recherches et vérifications (DRV), celle-ci est désignée de ce fait, pour prendre toutes les dispositions nécessaires à l'effet de répondre dans les meilleurs délais, aux requêtes formulées par les Etats étrangers, et parallèlement, d'engager les demandes de renseignements dont ont besoin les services fiscaux algériens.

⁷⁹³ Voir B. YELLES CHAOUCH Art précité

⁷⁹⁴ Voir B. YELLES CHAOUCH Art précité

En effet, elle agit en collaboration avec toutes les administrations (centrales ou locales) susceptibles de détenir les renseignements et les documents demandés ou celle ayant compétence pour exercer toutes procédures de recherches permettant de collecter ces mêmes informations.

a- La réception de la demande

Dès leur réception, les demandes adressées directement au directeur générale des impôts, sont orientées vers les services fiscaux territorialement compétents, dont dépend le contribuable ciblé par la demande d'assistance, et qui sont immédiatement instruits à l'effet de collecter sur place, l'ensemble des informations en relation avec les besoins de renseignements exprimés par l'Etat requérant.

Au niveau central, la Direction de l'information et de la Documentation Fiscale (DIDF) étant également impliqué dans la mesure où elle détient dans les bases de données tenues par ses services, des informations de nature à satisfaire la demande prise en charge. A titre non exhaustif, il s'agit essentiellement des informations ayant trait :

- Aux éléments d'identification du contribuable (Fichier NIF: Numéro d'identification fiscale) ;
- Aux activités exercées (Fichier du registre de commerce) ;
- Aux comptes bancaires ouverts au nom du contribuable objet de la demande (Fichier des comptes bancaires «FICOBA ») ;
- Aux participations détenues par le contribuable concerné dans des sociétés de droit algérien (fichier des associés).
- Aux éléments caractérisant la situation fiscale du contribuable (Casier fiscal).

C'est dans ce contexte que des demandes de renseignements sont adressées à la Direction de l'Information Fiscales pour la communication des informations en sa possession.

b- La collecte des renseignements

Dans le cadre de la prise en charge des demandes d'assistance administrative formulées par les autorités fiscales étrangères, les services fiscaux territorialement compétents, engagent toutes les actions de recherches susceptibles de permettre la collecte de l'ensemble des renseignements utiles pour la préparation de la réponse qu'il convient d'adresser à l'autorité demanderesse.

Pour ce faire, les services fiscaux font usage de l'ensemble des moyens de recherches et pouvoirs d'action que la législation a conféré à l'administration fiscale en la matière. Il s'agit essentiellement du droit de communication (Articles 45-68 du CPF) et du droit d'enquête (Article 33 du CPF), qui peuvent être utilisés parallèlement à l'exploitation des

éléments contenus dans les dossiers fiscaux personnels et professionnels du contribuable ciblé par la demande.

Convient-il de préciser que les recherches qu'engagent les services fiscaux dépendent directement de la nature des renseignements demandés par l'autorité fiscale étrangère.

Ainsi, les étapes suivantes sont généralement suivies pour la collecte des éléments de réponse nécessaires, à savoir :

c- Identification et localisation du contribuable

L'une des premières actions de recherches qu'engagent les services fiscaux concernés est la consultation du fichier des contribuables exercés, pour s'assurer que le contribuable ciblé relève effectivement de la compétence territoriale de la Direction sollicitée à cet effet.

Cette manière de faire permet d'une part, l'énumération des activités exercées par le contribuable à l'intérieur du périmètre de la Direction et d'autre part, l'identification des services gestionnaires de ses dossiers fiscaux (activité et IRG domicile).

Le service gestionnaire peut être sollicité dans ce même cadre à effectuer des interventions sur place, à l'adresse communiquée par l'autorité fiscale étrangère, à l'effet de s'enquérir de l'existence ou non du contribuable et d'activités exercées sans déclaration aux services fiscaux.

S'il s'avère que le contribuable est non localisé ou qu'il relève de la compétence territoriale d'une autre direction, un compte rendu est immédiatement adressé à l'administration centrale pour qu'elle oriente les recherches vers les autres services fiscaux pouvant détenir des informations concernant la personne recherchée.

d- Examen des dossiers fiscaux

Certaines informations sollicitées peuvent être puisées directement du dossier fiscal d'activité du contribuable concerné ou de son dossier IRG. Il s'agit essentiellement des éléments caractérisant la situation fiscale du contribuable à savoir :

- La nature du ou des activités exercées ;
- Les lieux d'exercice de ces activités ;
- L'adresse du domicile personnel ;
- La composition et la répartition du capital social s'il s'agit d'une société de personne ou de capitaux ; à ce titre, il est recherché si le contribuable ciblé est effectivement associé et quel est son pourcentage de participation et son degré de responsabilité au sein de la société ;
- Le régime fiscal applicable à l'activité exercée ;
- Les chiffres d'affaires et les résultats déclarés ;

- La situation en matière de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), la TVA, l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et/ou l'IRG) ;
- Les revenus distribués et notamment, la part du contribuable concerné ;
- Les revenus déclarés au titre de l'IRG domicile.

e- Les recherches externes

Le choix de ces recherches se limite également à la nature des informations recherchées. Il convient de ce fait, de localiser dans un premier lieu, les sources d'informations qu'il y a lieu de solliciter à cet effet.

Cependant, les premières démarches sont effectuées au niveau du contribuable lui-même, à qui il est généralement demandé, par le biais d'une demande de renseignement et/ou d'explication et de justification, la communication de l'ensemble des renseignements et des documents justifiant l'objet de la demande, qui peuvent être :

- La confirmation de sa résidence en Algérie au titre de la période ciblée par la demande d'assistance s'il s'agit d'une personne physique ;
- La communication des documents justifiant sa relation commerciale ou autres avec l'entité ciblée au niveau de l'Etat étranger ; à ce titre, est-il exigé la production des copies ;
 - ✓ Des contrats de travaux ou de prestations conclus avec l'entité étrangère ;
 - ✓ Les factures émises dans le cadre de l'exécution de ces clauses contractuelles ;
 - ✓ Les documents douaniers s'il s'agit d'une importation ou d'une exportation ;
 - ✓ Le mode de paiement utilisé (références des comptes bancaires utilisés à cet effet, et l'identification des banques domiciliataires en Algérie et dans l'Etat étranger) ;
 - ✓ Les extraits du journal général et du grand livre faisant ressortir les enregistrements comptables y opérés.

Pour ce dernier point et, dans le cas où le contribuable refuse de coopérer et de communiquer aux services fiscaux les informations et les documents relatifs à la demande d'assistance, l'administration fiscale peut engager à l'encontre de ce dernier, le droit d'enquête, une procédure qui permettrait aux enquêteurs de s'enquérir sur place de la réalité des relations entretenues avec l'entité étrangère et d'en prendre possession des copies des documents ci-avant cités.

En plus des informations devant être collectées auprès du contribuable lui-même, d'autres informations peuvent être collectées parallèlement auprès des diverses sources d'informations externes dans le cadre de l'exercice du dispositif régissant le droit de communication.

Etant donné que le droit de communication, prévu aux articles 45 à 68 du Code des Procédures Fiscales (CPF), est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance des documents comptables dont la production systématique est requise, et de

recueillir toute information ou renseignement auprès des tiers utiles pour l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt, l'administration fiscale peut dans le cadre de la prise en charge d'une demande d'assistance administrative internationale, mettre en œuvre ce pouvoir, qui lui permettra de collecter, auprès des sources d'informations qu'elle aura à choisir elle-même, toute information de nature à satisfaire la demande reçue.

A ce titre, les demandes de renseignements peuvent être adressées à tous les établissements financiers, administrations et établissements publics pour la communication, notamment :

- Des références des comptes bancaires du contribuable concerné ;
- Des relevés de comptes bancaires notamment, ceux faisant ressortir les paiements effectués pour le compte d'entités étrangères ou reçus de celle-ci ;
- Des éléments constitutifs de son patrimoine mobilier et immobilier ;
- Des titres de séjour ou autres documents justifiant sa résidence en Algérie au titre de la période visée par la demande d'assistance.

A l'issue de ces travaux de recherches de compte rendu circonstancié des actions de recherches menées par le service local des résultats obtenus est adressé à l'administration centrale, appuyé des documents et pièces justificatives obtenues, qui, à son tour, se chargera de la préparation de la réponse qu'il y a lieu d'adresser à l'autorité fiscale étrangère.

Par ailleurs et, si à l'occasion de la mise en charge de la demande d'assistance, l'administration fiscale relève des insuffisances d'une déclaration ou constate la défaillance du contribuable ciblé vis-à-vis de ses obligations déclaratives notamment, en ce qui concerne les éléments fournis par l'autorité fiscale étrangère, elle peut engager à l'encontre de ce dernier, la procédure de régularisation qu'elle juge opportune pour le redressement de sa situation fiscale, qui peut se faire soit, par :

- Une simple procédure de régularisation à opérer directement par le service gestionnaire qui procédera à l'exploitation pure et simple des informations éventuellement communiquées par l'administration fiscale étrangère ;
- Un contrôle sur pièces du dossier du contribuable ;
- Un contrôle fiscal externe (Vérification Générale VG, ponctuelle « VP » ou une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble « VASFE »), lorsque les anomalies relevées sont jugées graves et préjudiciable.

f- La préparation et l'envoi de la réponse

Une fois que l'ensemble des renseignements relatifs à la demande d'assistance prise en charge sont rassemblés, la Direction des Recherches et Vérifications prépare la réponse qu'elle adresse à l'autorité fiscale de l'Etat étranger.

Cette réponse doit faire mention des références de la correspondance reçue et du rappel du cadre de coopération ayant permis de donner suite à la demande formulée, en

précisant l'article de la convention bilatérale qui consacre l'obligation d'assistance et d'échange de renseignements (voir model réponse d'une demande d'assistance **Annexe 6**).

La réponse adressée doit reprendre en substance, les éléments de réponse collectés qui doivent être présentés et développés de manière à permettre à l'autorité fiscale étrangère d'en faire un usage objectif compte tenu de la procédure dans le cadre de laquelle, les renseignements ont été demandés.

Il s'agit en effet, d'un aide-mémoire que le service habilité doit développer soit dans le corps de la réponse ou sous forme d'une pièce jointe à la lettre d'envoi.

Par ailleurs, la réponse à une demande d'assistance doit être appuyée de pièces et documents justificatifs recueillis sur place par les services de base dans le cadre des démarches entreprises. En effet, la réponse doit être fournie pour tous les renseignements demandés, y compris par la communication des exemplaires des documents (par exemple, pièces, contrats, factures, relevé de compte bancaires...etc.), ainsi que les éventuels renseignements qui ne sont pas spécifiquement demandés, mais qui sont susceptibles d'être utiles d'après les informations fournies dans le cadre de la demande. En cas de référence à des lois nationales, il convient d'ajouter une explication, car l'autorité étrangère compétente ne sera pas familiarisée avec ces règles.

Le cas échéant, il convient d'expliquer également les raisons du non fourniture des renseignements requis sous la forme demandée. On notera que l'incapacité de fournir les renseignements sous la forme demandée n'affecte pas l'obligation de fournir les renseignements. Pour les sommes, il convient d'indiquer, le taux et le montant dudit impôt.

D'une manière générale et, en dépit du fait que chaque demande d'assistance traite un cas particulièrement différent de l'objet des autres demandes, les réponses fournies portent dans la majorité des cas sur :

- Le nom, le numéro de téléphone, le numéro de fax et l'adresse mail du service ayant pris en charge la demande à l'effet de le contacter pour d'éventuelles explication ou détails complémentaires ;
- La référence aux bases juridiques qui fondent la communication de renseignements aux autorités fiscales étrangères ;
- Les références à la demande à laquelle ont été communiqués les éléments de réponse envisagés ;
- Les éléments d'identification des contribuables ciblés aussi bien dans l'Etat requérant que dans l'Etat requis ;
- La période à laquelle se rapportent les informations communiquées ;
- Les démarches entreprises pour réunir les éléments de réponse fournis ; en ce sens, il convient d'indiquer si les services fiscaux concernés ont engagé au titre de la prise en charge de cette demande, une procédure d'enquête et/ou de contrôle ;
- Le détail des éléments de réponse disponibles et obtenus ;

- L'indication des éventuelles régularisations retenues à l'encontre du contribuable ciblé en Algérie, faites sur la base de l'exploitation des renseignements que l'autorité étrangère a fournies en marge de sa demande d'assistance ;
- Le cachet et la signature du responsable du service habilité

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Aux termes de cette partie, il apparaît que d'une manière générale, la coopération fiscale a connu ces dernières années plus de progrès qu'elle n'en avait connu au cours des décennies précédentes. Ces progrès sont à mettre au compte d'un contexte international favorable, du soutien des plus grandes économies mondiales et du travail préalable de définition d'un standard international en matière de transparence et d'échange de

renseignements qui avait été réalisés par l'OCDE et le forum mondial en tout qu'enceintes de discussion.

Entant que tels, les travaux menés au sein des enceintes internationales ne sont pas source de norme. Toutefois, ils ont vocation à donner aux administrations nationales des outils pour leur permettre d'appliquer de manière plus efficace leurs législations nationales. En cela, ces travaux s'inscrivent complètement dans les politiques de contrôle fiscal et de lutte contre le phénomène de fraude et d'évasion fiscale, notamment celui à caractère International, décidées par les pouvoirs politiques et menées au niveau national et international par les administrations fiscales.

Ainsi avec la nouvelle rédaction de l'article 26 de la Convention Modèle OCDE, les nouveaux accords bilatéraux et les nouvelles Directives européennes..., l'intensification de l'assistance fiscale internationale en matière d'échange de renseignements est manifeste.

L'assistance mutuelle des Etats tant au niveau international qu'europpéen en matière d'assiette et de recouvrement est ainsi renouvelé, tant dans sa technique que dans sa philosophie, en corrélation avec un contexte international propice à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans un objectif impérieux de consolidation des budgets nationaux.

Force est de constater que les accords d'échange de renseignements fiscaux en particulier se sont multipliés. Tous, s'inspirent, en effet, du Modèle d'accord-cadre de l'OCDE sur l'échange de renseignements élaboré dès 2002.

Depuis fin 2010, plus de 700 accords d'échanges d'informations ou conventions de double impositions ont aussi été soit signés soit révisés afin de les aligner sur les normes fiscales les plus élevées⁷⁹⁵.

Ces accords traduisent, entre autres, la volonté des Etats et notamment de la France de lutter contre les paradis fiscaux dans le cadre de sa politique conventionnelle.

L'échange de renseignements à des fins fiscales, même automatique, ne suffira pas à faire disparaître les paradis fiscaux. C'est la conclusion à laquelle est parvenu le Pr. Lambert en répondant à la question de la fin des paradis, par une mise en garde sur «l'illusion du pragmatisme »,... « Centré sur le seul échange de renseignements à des fins fiscales . En effet, nul ne peut contester que des avancées significatives ont été faites. Mais nul aussi ne peut ignorer la capacité de certains Etats et territoires à résister et à réorganiser leurs dispositifs »⁷⁹⁶. Pour cet auteur, «le cœur du problème réside dans la politique fiscal agressive mise en place par certains Etats ou territoires qui n'hésitent pas à défiscaliser ou à vider les impositions, par divers procédés, de leur substance »⁷⁹⁷.

A noter que sur un autre plan, les mêmes procédés de lutte contre l'évasion fiscale internationale utilisés par les pays développés dans leurs conventions peuvent être repris, sans

⁷⁹⁵ P. Michaud, « la lutte contre la fraude fiscale et la recherche du renseignement », article précité P. 48.

⁷⁹⁶ T. Lambert, « paradis fiscaux, dépasser l'échange des renseignements », article précité P. 30.

⁷⁹⁷ Idem. P. 30.

poser de difficultés particulières dans les conventions conclues entre pays développés et pays en développement, étant entendu que ces dispositions n'ont pour finalité que de lutter contre les situations d'évasion fiscale par l'instauration d'une étroite collaboration entre les administrations des Etats contractants en vue d'une assistance mutuelle en matière d'assiette et de recouvrement de la matière imposable. Même si le Modèle de Convention concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement des Nations-Unies a cherché à se démarquer en insistant sur la lutte contre la fraude fiscale.

Pour ailleurs, la question de sauvegarde des droits et garanties du contribuable se pose avec acuité lorsque la procédure d'assistance administrative concerne un pays en voie de développement.

Toutefois, l'insertion de clauses d'échange de renseignements conformes aux derniers standards de l'OCDE en la matière ne constitue qu'un préalable nécessaire à l'amélioration de la transparence et de l'échange d'information en matière fiscale.

En effet, une attention particulière est portée à l'effectivité de la coopération administrative mise en œuvre.

A ce titre, et au niveau du droit conventionnel, la pratique Algéro-Française va dans le sens de l'alignement sur le Modèle type de convention de l'OCDE et l'élargissement du réseau conventionnel par la signature de plusieurs conventions depuis l'année 2000.

Nous nous sommes intéressés dans notre cas particulier à la convention fiscale Algéro française de 1999, négociée à la demande de la partie algérienne. Au-delà de la quintessence de ses dispositions, il est relevé que l'administration fiscale algérienne n'entend faire application du droit conventionnel que pour les entreprises dont les dirigeants auraient manifesté clairement par écrit ou par voie contentieuse une demande dans ce sens, pour les autres elle prône le silence⁷⁹⁸.

D'où un recours très timide à cet outil privilégié de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationale. Contrairement au cas de la France qui dispose d'un vaste réseau de convention fiscales couvrant plus de 120 juridictions et a engagé un vaste travail de rénovation de ses traités afin de porter les plus anciens au standard international en matière d'échange de renseignements notamment⁷⁹⁹.

En pratique, les lois internes des pays conditionnent généralement l'ampleur des échanges de renseignements qui s'effectuent en vertu des conventions fiscales signées par les pays. Ces dispositions ne seront donc pas efficaces si la législation de chacun des deux pays contractants ne permet qu'un accès minimal ou incommode aux renseignements à des fins fiscales. Les pays partenaires conventionnels devraient donc réévaluer les obstacles juridiques internes à l'obtention de renseignements qui, du fait de clauses de réciprocités des conventions fiscales, peuvent à leur tour les empêcher de recevoir des renseignements en

⁷⁹⁸ A.ABDESSAMAD, OP. cit, P. 790.

⁷⁹⁹ J. PERENNE, synthèse du Rapport de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux (2ème partie), Rev. Gest. Finances publiques, N°5, 08 Mai 2013, P.47.

provenance, d'autres pays. Un pays ne saurait attendre de l'autre partie contractante des renseignements qu'il n'est pas lui-même en mesure de communiquer⁸⁰⁰.

DEUXIEME PARTIE

L'intensification de l'assistance fiscale en matière de recouvrement

L'assistance au recouvrement est le deuxième aspect de l'assistance administrative internationale, celle-ci est particulièrement importante car conditionne l'effectivité du recouvrement des créances qu'un Etat détient sur un contribuable qui échappe au champ de sa

⁸⁰⁰ G. L. PEREZZ-NAVARO, art. précité

compétence exécutive. En effet, la souveraineté des Etats s'oppose à ce que l'un d'entre eux puisse poursuivre le recouvrement forcé de ses créances sur le territoire d'un autre⁸⁰¹. Les Etats ont toutefois la possibilité de se consentir des limitations réciproques de leur souveraineté et convenir entre eux d'une assistance au recouvrement permettant à l'Etat auquel un impôt est dû d'obtenir d'un autre Etat le recouvrement de créances fiscales pour son propre compte⁸⁰².

En effet, l'assistance au recouvrement permet à un Etat contractant, titulaire d'une créance fiscale, de requérir l'autre Etat, sur le territoire duquel le contribuable réside, ou possède des biens, aux fins de recouvrement.⁸⁰³

La coopération en matière de recouvrement représente également un moyen efficace de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale qui indépendamment de la dissimulation des revenus imposables, consistent également pour un contribuable à organiser son insolvabilité dans l'Etat qui a établi les impositions⁸⁰⁴.

Ainsi, les clauses d'échanges d'informations insérées dans les Conventions fiscales internationales ont une portée pratique limitée lorsque les administrations ne disposent pas du pouvoir de recouvrer l'impôt dans l'autre Etat contractant⁸⁰⁵. C'est pourquoi les Etats sont favorables à intégrer dans leur dispositif conventionnel une clause d'assistance au recouvrement.

L'assistance au recouvrement, néanmoins, demeure une procédure résiduelle et moins répondue tant le principe de souveraineté fiscale répugne à l'idée d'un recouvrement forcé extraterritorial⁸⁰⁶.

A ce titre, M. PIATIER a également mis l'accent sur la souveraineté fiscale en indiquant que : « cette indépendance jalouse est le principal obstacle à la conclusion des accords d'assistance » et en précisant que « la seule loi applicable dans un Etat est sa loi fiscale nationale⁸⁰⁷ ».

Même si la coopération entre Etats signataires d'une Convention peut s'étendre aussi au recouvrement, il n'en demeure pas moins, que comme l'affirme M. COURT, « la mise à disposition d'un autre Etat des moyens de puissance publique d'un Etat pour le recouvrement des créances non nationales n'est pas sans poser de problèmes de principe⁸⁰⁸ ». Pourtant, cet auteur reconnaît lui-même que « cette assistance paraît tout de même un complément logique

⁸⁰¹ R. Ludwig, « L'assistance internationale au recouvrement de l'impôt », rev. Du Trésor, n° 12, décembre 1975, P.5 et S.

⁸⁰² C. COUSSOT, le recouvrement à l'étranger en application des conventions bilatérales d'assistance au recouvrement, Rev. du Trésor, 2001 n° 2, P.89 et S.

⁸⁰³ B. CASTAGNEDE, Précis de fiscalité internationale, op.cit., P.90

⁸⁰⁴ P. DIBOUT, op.cit, P.15

⁸⁰⁵ P-G. DOUVIER, Droit fiscal dans les relations internationales, éd. PEDONE, Paris, Collection Etudes internationales, 1996, 655p.

⁸⁰⁶ G-B. GEFFROY, op.cit, P.256

⁸⁰⁷ A. PIATIER, op.cit, P.301

⁸⁰⁸ G-F. COURT, « La France et les conventions... », op.cit, P.87

à l'assistance qui constitue l'échange de renseignements et d'une façon plus générale, un dispositif conventionnel⁸⁰⁹ ... ».

La jurisprudence des Etats, quant à elle, s'est montrée, dans le passé, univoque à cet égard. Non seulement il n'était pas question de prêter le bras séculier de la puissance publique nationale pour recouvrer un impôt étranger sur un redevable se trouvant sur le sol national mais les tribunaux jugeaient même irrecevables les demandes en justice portées devant eux pour obtenir le recouvrement d'une créance fiscale⁸¹⁰.

La coopération administrative internationale en matière de recouvrement implique fondamentalement la mise en œuvre de mécanisme à caractère exécutoire prévu par le droit interne d'un Etat en vue de recouvrement des créances fiscales, mais en l'occurrence pour satisfaire les créances fiscales d'un autre Etat⁸¹¹.

Force est de constater que l'assistance au recouvrement est convenue par les Etats, soit dans le cadre de conventions spéciales visant exclusivement une assistance internationale en matière fiscale, soit dans le cadre de clauses particulières venant s'intégrer dans une convention générale tendant à éviter les doubles impositions. Dès la première moitié du XIX^{ème} siècle, l'attention avait été portée sur l'opportunité d'introduire une assistance inter étatique en matière fiscale.

La convention franco-belge dans 16 mai 1931 à apporter «une contribution énorme » au renouvellement du droit fiscal international, en prévoyant la possibilité du recouvrement forcé d'impôts d'un Etat dans l'autre Etat⁸¹².

En dépit de l'importance de cette forme d'assistance administrative pour les Etats, la plupart des conventions ne comporte pas de clause d'assistance au recouvrement des impôts comparatif au nombre d'accord en matière d'échange de renseignements. Des pays comme le Royaume-Uni, s'y opposent ; car une convention conclue à cette fin obligera en effet un Etat à exécuter sur son territoire une décision prise par un autre Etat et elle pourra l'amener à prendre des mesures coercitives en vue de l'application de la législation fiscale de cet autre Etat, c'est à dire à exercer sa souveraineté et à utiliser son appareil administratif au profit de cet Etat étranger⁸¹³.

Les exigences de plus en plus pressantes de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne sont pourtant accentuées avec l'élaboration doctrinale de la procédure. Grosso-modo, les conventions bilatérales occupent une place dominante. L'OCDE de son côté à élaborer en 1981, une convention spéciale au profit d'une clause spécifique insérée dans les

⁸⁰⁹ Idem, P.87

⁸¹⁰ G.MONTAGNIER, le contentieux du recouvrement en France des impôts étranger, DPCI, Tom 11, N^o 2, 1985, PARIS, P.332

⁸¹¹ F.G.PRATS ,entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts, Group spécial d'expert de la coopération en matière fiscal, Dixième réunion, Genève, du 10 au 14 septembre 2001, Document des Nations-Unies, P.12

⁸¹² G.MONTAGNIER, art.précité P.333

⁸¹³ Préambule du Modèle de Convention de l'OCDE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales. Le Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris, 1981, P.1.

accords passés entre les pays cocontractants. Les Conventions signées avec les pays développés limitent l'assistance au recouvrement aux seules créances fiscales, alors que les Conventions passées avec les pays en développement étendent la procédure à toutes les créances publiques étatiques⁸¹⁴.

Les Etats, traditionnellement réticents à s'entraider pour le recouvrement de leurs créances fiscales respectives, prennent de plus en plus conscience de la nécessité d'intensifier leurs outils de coopération, et diversifiant leurs moyens de mise en œuvre des procédures d'assistance fiscale internationale (**Titre I**).

L'intensification de l'assistance administrative au recouvrement bute toutefois sur certaines limites inhérentes aux contraintes d'assurer une protection et une prise en compte plus grande au niveau international, des intérêts des contribuables et des garanties dont ceux-ci doivent pouvoir bénéficier face aux interventions administratives (**Titre II**).

Titre I - La diversification des procédures d'assistance

La Convention internationale apparaît comme « Une source ou un instrument de droit qui catalyse l'habilitation nécessaire pour que les mécanismes exécutoires prévus dans le droit interne d'un Etat pour la poursuite des créances fiscales de cet Etat puissent être utilisés pour traiter et poursuivre les créances d'un autre Etat »⁸¹⁵.

Comme il a été constaté lors des développements de la première partie, l'assistance à l'assiette a connu des évolutions importantes grâce aux réseaux conventionnels. Ce qui n'est pas le cas, pour l'assistance au recouvrement qui reste un des objectifs à atteindre en matière de droit fiscal international⁸¹⁶.

Les Modèles de Convention d'origine de l'OCDE et de l'ONU ne contenaient pas un article sur l'assistance au recouvrement, les experts de l'ONU avaient donné une explication, pour le moins surprenante, à cette absence de clause sur l'assistance au recouvrement dans le Modèle de l'ONU :

« C'est le principe général de la souveraineté étatique de portée territoriale qui soutient les raisons qui expliquent l'absence de cette clause dans Les Modèles de Conventions et, de ce fait, dans la plupart des Conventions sur la double imposition. Ce principe s'oppose à ce qu'un Etat poursuive le recouvrement de ses créances fiscales sur le territoire d'autres Etats car cela supposerait l'exercice extraterritorial de ses pouvoirs (...). Le caractère territorial des règlements fiscaux restreint aux limites de l'Etat, l'utilisation des pouvoirs et des attributions qui sont accordés aux organismes publics pour obtenir le prélèvement effectif de l'impôt. Les lois fiscales ne peuvent donc être appliquées directement sur le territoire étranger et il n'est pas d'avantage possible de recourir directement aux tribunaux d'autres Etats pour réclamer

⁸¹⁴ F.G.PRATS,op.cit.P.12

⁸¹⁵ F.G.PRATS,op.cit.P.3

⁸¹⁶ F.G.PRATS,op.cit.P.3

leur mise en œuvre directe de même qu'il n'est pas prévu expressément que ces lois aient des effets hors du territoire de l'Etat qui les a adoptés indépendamment de la pertinence en matière fiscale reconnue, a des faits économiques survenus hors de ce territoire »⁸¹⁷.

Il faut noter que les travaux menés au sein de la société des nations (SDN) avaient, en revanche, bien donné lieu à l'élaboration d'un Modèle spécifique qui englobait la collaboration inter-administrations destinée à aider au recouvrement des impôts dans autre Etat.

Néanmoins, avant même la présentation du Modèle de la SDN, la première convention fiscale internationale prévoyant l'assistance au recouvrement a été signée entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie le 31 Décembre 1921⁸¹⁸ et a été suivie par les pays de l'Europe centrale, comme le précise M.LUDWIG, «les bouleversements politiques et territoriaux qu'a connu à l'époque cette région de l'Europe, avec l'éclatement de l'Empire d'Autriche, Hongrie, l'ont conduit à ressentir alors plus vivement que d'autre le besoin de convenir ainsi à ce genre d'assistance. Le Comité fiscal de la Société des Nations devait par la suite favoriser encore, par ses études sur la question, le recours à cette forme d'assistance »⁸¹⁹.

Même s'il existe certains degrés dans la coopération informelle, surtout entre les pays développés et les pays en voie de développement, il faut bien rappeler que seules les conventions fiscales ou les accords publics formels peuvent fournir à la fois le cadre nécessaire à une coopération systématique et à une incitation claire au respect de la loi par les contribuables⁸²⁰. Comme le précise le rapport de l'ONU, même les pays les moins avancés ont besoin de ce genre de coopération autour des conventions fiscales : «dans le passé certains pays en développement ont hésité à formaliser cette coopération. Peut-être ont-ils cru qu'ils pourraient ainsi attirer l'investissement des étrangers qui souhaitaient éluder l'impôt dans leur pays d'origine. Toutefois, il est de plus en plus clair que, pour la plupart des pays en développement, il est beaucoup moins important d'attirer ce genre d'argent « sale » que de créer le type d'environnement qui leur permettra d'attirer les investissements stables d'entreprises multinationales légitimes. Cela nécessite une coopération bilatérale avec les pays ou ces entreprises ont leur siège principal. La coopération en matière d'exécution de l'impôt est un aspect important de cette coopération bilatérale»⁸²¹.

Il faut attendre Janvier 2003 pour que la nouvelle version du Modèle de Convention de l'OCDE contre la double imposition contienne un nouvel article 27 relatif à l'assistance en matière de recouvrement des impôts de nature à favoriser le développement des procédures ayant un tel objet.

⁸¹⁷ ONU, Group Spécial. Expert de la coopération international en matière fiscal. Dixième réunion, Genève, 10 - 14 septembre 2001, Doc.ST/SG/AC.8/2001/L.2

⁸¹⁸ R.LUDWIG, art.précité p.5

⁸¹⁹ Idem.P.6

⁸²⁰ Rapport du Comité directeur du groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale.doc de l'ONU, ST/SG/AC.8/1995/L.7 New-York 5-7 juin 1995, P.161

⁸²¹ Idem.P.161

Comme en matière d'échange de renseignements relatifs à l'assiette, la coopération administrative en matière de recouvrement fiscal est aussi établie au niveau international grâce aux Conventions fiscales internationales tant bilatérale (**chapitre I**) que multilatérale (**chapitre II**). C'est pourquoi doit être analysé en chapitre suivant le cadre procédural de la coopération administrative en matière de recouvrement basé sur les conventions fiscales (**chapitre III**).

Chapitre 1 - La rénovation du cadre bilatéral

Selon le principe fondamental et séculaire « la doctrine et la jurisprudence sont fidèles notamment en France un principe énoncée par l'arrêt « Lotus » de la Cour Permanente de Justice Internationale (CPJI) du 07 Décembre 1927 (série A-N°10), selon lequel « la limitation primordiale qu'impose le droit international à l'Etat est d'exclure, sauf existence d'une règle permissive contraire, tout exercice de sa puissance sur le territoire d'un autre Etat »⁸²².

Ainsi, s'exprimait M.LUDWIG dans son article : « le caractère territorial de la créance d'impôts loge la France à la même enseigne que tout autre Etat on territoire fiscalement autonome : maîtresse absolue sur son propre sol, elle n'est fiscalement plus rien en dehors ; entendant par-là notamment dans la perspective du recouvrement, que le pouvoir de contraintes au-delà de ses frontières lui échappe »⁸²³.

Dans son article précité⁸²⁴, M.GROUX démontre que la jurisprudence est ramenée à adopter la même position .En effet, la Cour de cassation a jugé, par exemple, qu'il résulte des principes de droit international régissant les relations entre Etats que , dans la mesure ou ,du point de vue de la loi du fort, leur objet est lié à l'exercice de la puissance publique, les demandes d'un Etat étranger fondées sur les dispositions du droit public ne peuvent être portées devant les juridictions françaises »⁸²⁵.

Cette règle fait tout spécialement obstacle à ce qu'un Etat étranger puisse prétendre voire conférer des effets «extraterritoriaux à ses lois fiscales comme d'ailleurs à ses lois pénales. La Cour de Cassation estime ainsi que «les administrations étrangères ne peuvent poursuivre devant les tribunaux français le recouvrement des impôts qui leur sont dus sur leur territoire »et réciproquement, que l'administration française ne peut poursuivre devant les tribunaux étrangers le recouvrement des taxes qui leurs sont dues sur le territoire français »⁸²⁶. Les juridictions de nombreux autres pays (Etats-Unis, Royaume-Unis, Autriche, Danemark, Italie, Suède...) considèrent de même que «les lois fiscales étrangères ne sont pas susceptibles d'être judiciairement ramenées à exécution »⁸²⁷. Il n'en va différemment que si «les exigences de la solidarité internationale ou la convergence des intérêts en cause le

⁸²² G.GROUX, Recouvrement des impôts. Conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun, Bulletin fiscal Francis LEFEBRE, N°3, 02 mars 2002, P.156

⁸²³ R.LUDWIG, art.précité p.20.

⁸²⁴ G.GROUX, art.précité p.157 et S.

⁸²⁵ Cass. premier ch.civ. 02 mai 1990, R épublique de Guatemala, Duvher ,J de Droit International 1990,P.138 cité par G.GROUX, art.précité p157

⁸²⁶ Cass.CIV.03juillet 1928.Vogt et c.FETTIN,Serey,1928.1.356,cité par G.GROUX, art. précité p.157

⁸²⁷ G.GROUX, art précité p.158

justifient »⁸²⁸, or «seules les dispositions expresse d'une convention internationale peuvent avoir cet effets »⁸²⁹.

Comme signalé dans les développements précédents, les Etats ont conclu plusieurs Conventions fiscales au niveau bilatéral, mais la conclusion de telles conventions prévoyant l'assistance en matière d'assiette n'engendrent pas automatiquement une assistance admise en matière de recouvrement, car une clause d'assistance au recouvrement nécessite une volonté particulière de coopération entre les parties contractantes et leur impose des charges lourdes. Cela implique aussi une grande convergence des systèmes juridiques des Etats en vue de porter le recouvrement forcé devant les tribunaux des Etats concernés.

Si la convention fiscale ne dispose pas d'un article d'assistance au recouvrement, seul le recouvrement à l'amiable peut être envisagé à moins que l'administration ne dispose d'une décision rendue exécutoire à l'étranger par le biais de la procédure d'exequatur⁸³⁰. Il est alors simplement demandé à la personne établie à l'étranger un paiement volontaire en la priant de faire honneur à ces obligations morales, puisqu'il ne saurait y avoir ici d'autre sujétion⁸³¹. Le recouvrement à l'amiable n'obéit pas à une procédure contraignante et il ne constitue pas, néanmoins, un substitut à l'assistance administrative au recouvrement de l'impôt.

Un Etat ne recouvre pas et ne peut pas recouvrer la créance fiscale d'un autre Etat sauf si le premier est expressément autorisé par un accord international régulièrement ratifié et publié pour qu'il puisse être opposable aux tiers⁸³². C'est pourquoi, il faut un accord international prévoyant cette coopération afin d'employer les moyens nationaux au profit d'un autre Etat.

Ainsi des traités fiscaux concernant l'assistance administrative ont été signés avant même les projets présentés par la SDN. Le premier traité d'assistance administrative en matière fiscale a été signé entre la France et la Belgique le 12 Août 1843. Il a été suivi par deux autres identiques entre la Belgique et le Luxembourg, d'une part, le 11 Octobre 1843, et entre la Belgique et les Pays-Bas, d'autre part, le 24 Mai 1845. Ces trois premiers traités, s'étaient penchés sur les évasions des biens immobiliers. A cette époque les Etats souffraient des fraudes commises sur les impôts de successions. L'article 2 de ces conventions prévoyait de transmettre les extraits des inventaires après décès, inscriptions hypothécaires, contrat de mariage, etc. Grâce à l'échange de renseignements⁸³³.

Le premier traité d'assistance de portée générale, a été signé entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie le 31 Décembre 1921. Il a été suivi de trois traités qui ont eu exactement la

⁸²⁸ Cass. SIV. première ch. 02 et 29 mai 1990, cité par G.GROUX, art. précité P.157

⁸²⁹ G.GROUX. art. précité P.157

⁸³⁰ C.COUSSOT, art.précité P.89

⁸³¹ Certains Etats comme la Suisse et le Brésil s'opposent toute fois à ce que soit pour suivi sur leurs territoire et a l'encontre de leurs ressortissants ce type de recouvrement qu'ils tiennent pour une atteinte à leurs souveraineté R.LUDWIG, art précité P.20

⁸³² Cass.com.02 mai 1972,Bulletin CIV.N °124 cité par P.DIBOUT,opcit,P.15

⁸³³ A.PLATIER,op.cit.P.177

même rédaction : Pologne, Tchécoslovaquie du 23 Avril 1925 ; Allemagne-Autriche du 22 Mai 1922 ; l'Allemagne-Hongrie du 06 Novembre 1923⁸³⁴. Ces conventions avaient un triple but⁸³⁵ :

- a) Assurer l'envoi, d'un pays à l'autre, des significations et des notifications d'impôts ;
- b) Echanger des renseignements et permettre dans l'autre pays des expertises, des contrats et renseignements d'actes, d'extraits... etc. ;
- c) Assurer l'exécution sur le territoire de chaque Etat, des mesures arrêtées par l'autre.

Il est incontestable que ces traités ont dégagé les grands principes de l'assistance administrative⁸³⁶. Ils ont prévu à la fois les deux aspects de la coopération en leur consacrant deux chapitres particuliers. L'administration requise ne pouvait formellement refuser l'assistance, lorsqu'elle estime qu'elle est incompétente, elle doit transmettre la demande au service compétent pour qu'il fasse le nécessaire. Les demandes devaient être accompagnées d'une traduction dans la langue de l'Etat requis. Le principe de l'équivalence de l'assistance était très nettement posé par une double limitation des échanges de renseignements d'une part, l'Etat requis ne devait pas employer d'autres moyens que ceux qui sont à sa disposition d'après sa propre législation, d'autre part, il précisait que l'Etat requérant ne pouvant demander l'emploi par l'Etat requis de moyens dont lui-même ne dispose sur son territoire. Les objections de souveraineté, de sécurité, de violation de secret professionnel ou industriel sont également prévues. Aussi, l'assistance n'était pas admise contre les ressortissants de l'Etat requis. «Mais ce principe n'était pas valable en vue du recouvrement des impôts auxquels le contribuable était assujéti, à une époque où ils étaient ressortissants de l'Etat requérant.

Cette clause particulière fut rendue nécessaire après la guerre, à la suite des bouleversements de l'Europe centrale et des changements récents de nationalité des ressortissants des Etats signataires. Les derniers paragraphes concernés l'engagement de signer par la suite un accord d'aide réciproque en matière de peines fiscales. Cet accord devrait prévoir l'extradition pour les délits fiscaux et les contraventions aux lois sur exportations des capitaux. Mais un tel accord n'a jamais été conclu »⁸³⁷

La clause d'assistance au recouvrement est relativement peu répandue. En effet seul un tiers des conventions fiscales bilatérales signées par la France contient une clause d'assistance au recouvrement⁸³⁸. (**Section 1**). Ce sont plutôt les conventions conclues avec d'autres pays industrialisés qui comportent une telle clause ces derniers disposent de moyens d'actions plus efficaces que les pays en voie de développement⁸³⁹. On soulignera cependant que les conventions franco-britanniques du 22 mai 1968, franco-néerlandaise du 16 mars 1975 et franco-

⁸³⁴ Idem.P.286

⁸³⁵ Idem.P.286

⁸³⁶ Idem.P.286

⁸³⁷ Idem. P.286

⁸³⁸ Voir en ce sens, F. Garcia PRATS, Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts, Groupe spécial d'experts de la coopération Internationale en matière fiscale, ONU, Genève, 10-14 septembre 2001.

⁸³⁹ V. notamment les conventions signées avec l'Allemagne, la Belgique, les Etats-Unis, l'Italie, la Suède ou le Luxembourg.

irlandaise du 21 mars 1968 ne contient pas de dispositions concernant l'assistance en matière de recouvrement.

L'assistance au recouvrement devrait toutefois s'intensifier. L'introduction d'un article 27 «assistance recouvrement » dans la version de janvier 2003 de la convention Modèle de l'OCDE est d'un apport substantiel en la matière. (**Section 2**).

Section 1 - Rappel des principes en vigueur

L'absence jusqu'en janvier 2003, d'une clause type dans les Modèles de Conventions (OCDE ou ONU) est sans doute à l'origine de dispersion des contenus. En effet, les contenus de la clause d'assistance au recouvrement varient d'une convention à l'autre. Cependant, il est possible de classer les clauses existantes et analysées selon des critères d'étendue et de contenu. Selon ces critères, les clauses concernant l'assistance au recouvrement peuvent être restreintes, fondamentales ou complètes⁸⁴⁰.

-Dans les conventions qui optent pour une clause «restreinte », les Etats expriment leur volonté d'approfondir la coopération administrative en matière de recouvrement fiscal tout en laissant le soin à un accord ultérieur de finaliser le mécanisme. Parfois la clause se limite à établir les mécanismes de surveillance visant à garantir la bonne application de la convention. C'est le cas, par exemple, de la convention Autriche-Luxembourg du 18 octobre 1962 (art.26) et de la convention Belgique-Indonésie.40 de 1967.

-Les conventions qui contiennent une clause «fondamentale » établissent les principes fondamentaux qui permettent de mener à bien la coopération voulue en matière de recouvrement sans réglementer pour autant certains aspects qui tout étant secondaire présentent un intérêt pour le développement et l'application normale de la clause. Celle-ci ne contient que de manière incomplète les modalités pratiques de procédure à mettre en œuvre, ce qui oblige à s'en remettre à la législation interne des Etats membres. C'est le cas notamment des conventions Belgique-Danemark du 16 octobre 1969 (art.27) ou France-Allemagne du 21 juillet 1959 (art.22).

-Finalement les clauses «complètes » supposent une réglementation plus détaillée des conditions, du contenu et de la portée de l'assistance en matière de recouvrement fiscal. Ces conventions prévoient la possibilité de présenter une demande d'assistance et d'apporter cette assistance, la délimitation des créances fiscales pouvant faire l'objet de cette assistance, les documents qui doivent accompagner la demande, les conditions à remplir pour apporter cette assistance, les mécanismes de validation du titre exécutoire de l'Etat requérant dans l'Etat requis, la clause de renvoi pour l'établissement du régime juridique applicable à la créance fiscale, les dérogations à l'obligation de prêter assistance, les conditions pour prendre des mesures conservatoires et provisoires et autres points de procédure telle que les effets temporaires des interventions effectués par l'Etat requis, les moyens de transfert des sommes recouvrées ou la répartition des coûts de procédure. Mais dans la pratique, les conventions contiennent la plupart mais pas la totalité des aspects ici indiqués.

⁸⁴⁰ Voir en ce sens, F. Garcia PRATS, op.cit. Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts, Groupe spécial d'experts de la coopération Internationale en matière fiscale, ONU, Genève, 10-14 septembre 2001.

L'absence d'un texte de base dans un Modèle de Conventions a également conduit à une diversité des champs d'application des clauses d'assistance au recouvrement. Tout d'abord, les articles des conventions relatifs à l'assistance au recouvrement sont, de manière générale, silencieux quant aux personnes visées par celle-ci. D'un point de vue pratique, les conventions concernées, sauf exceptions⁸⁴¹, à l'égard de toutes personnes physiques ou morales, quelle que soit leur Etat de résidence.

En ce qui concerne les créances fiscales visées, deux types de conventions peuvent être distingués : d'une part, celle qui prévoit que les créances des Etats pouvant bénéficier d'une assistance au recouvrement sont les impôts auxquels s'applique la convention internationale⁸⁴². Et d'autre part, celle qui ne prévoit aucune limitation au regard des impôts auxquels la procédure d'assistance au recouvrement peut s'appliquer⁸⁴³.

Par ailleurs, sont également le plus souvent concerné par cette procédure, les majorations applicables aux droits dus en principal, tel les amendes, les intérêts de retard ou les frais⁸⁴⁴.

Pour ce qui est des conditions et modalités de l'assistance, un seuil minimum peut être fixé : en deçà de celui-ci, l'assistance au recouvrement ne peut être déclenchée⁸⁴⁵.

Les créances dont le recouvrement est sollicité par le biais de la procédure d'assistance doivent en outre, selon les termes mêmes des conventions « définitivement dus », en application des lois et des règlements de l'Etat requérants. Toutefois, dans l'hypothèse où la créance n'est pas définitivement due, l'Etat requérants peut, pour la sauvegarde de ses droits, sollicité de l'Etat requis la prise de mesures conservatoires. La condition selon laquelle la créance doit être définitivement due est parfois renforcée par l'exigence de l'épuisement au niveau de l'Etat requérant, des moyens de recouvrement⁸⁴⁶.

Chaque Etat et à exerce les poursuites conformément à la législation propre et à sa réglementation en la matière. À cet égard, certaines conventions prévoient que les créances fiscales à recouvrer sont assorties dont l'Etat requis des mêmes privilèges et garanties

⁸⁴¹ Une restriction existe dans la convention franco-américaine (art.28) stipulant que l'assistance « n'est pas accordée lorsqu'elle concerne des nationaux, sociétés ou autres entités de l'Etat requis ». De même les sociétés holding luxembourgeoise ne sont pas concernées, sauf pour la TVA, par l'assistance au recouvrement entre la France et le Luxembourg (échange de lettres du 8 septembre 1970 annexé à l'avenant qui a modifié la convention franco-luxembourgeoise du 1 avril 1958).

⁸⁴² V. notamment la convention franco-allemande du 21 juillet 1959 (art 23-1) qui inclut dans le champ d'application de la procédure d'assistance au recouvrement de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune, la taxe professionnelle, la taxe foncière, en précisant que cette liste peut être étendue par les Etats contractant (art.26).

⁸⁴³ V. notamment les conventions franco-marocaine du 29 mai 1970 (art.29), France-centre Afrique du 13 décembre 1969 (art.40), France -cote d'ivoire du 6 avril 1966 France-Cameroun 21 octobre 1976.

⁸⁴⁴ Certains conventions excluent toutefois les majorations à caractère pénal du champ d'application de la procédure d'assistance au recouvrement (V. notamment les conventions signées entre la France et les Etats Unis du 31 Août 1994 (art.28) et le Danemark le 8 février 1957 (art.24).

⁸⁴⁵ V. notamment, la convention entre la France et le Danemark complété par un arrangement du 9 février 1959 (art.4). Les exemples sus indiqués, sont cités par F.LEMENTEC. op.cit P.243

⁸⁴⁶ V. notamment la convention franco espagnol (10 octobre 1995, art 28-4) et franco-autrichienne 26 mars 1993, art.15-50).

applicables à celle de cet Etat⁸⁴⁷. Toutefois, la plupart d'entre elles précisent que les créances à recouvrer ne sont pas privilégiées⁸⁴⁸. L'administration fiscale française ne peut alors dans ce cas utiliser la procédure d'avis à tiers détenteur (ATD)⁸⁴⁹. En tout Etat de cause, le comptable public français doit se borner à prendre les mesures qui adopteraient à l'encontre d'un contribuable national⁸⁵⁰.

Section 2 - Les apports de l'article 27 de la convention Mod èle OCDE

L'article 27 prévoyant l'assistance au recouvrement n'a pu figurer dans un modèle qu'à partir de la version 2003 du Modèle de la Convention sur le revenu et sur la fortune, alors que ce modèle comme on le sait, existe depuis 1963 et a été révisé à plusieurs reprises sans y introduire cet article.

En conséquence, les Etats n'ont pas inclus la plupart du temps, cet article d'assistance au recouvrement dans leurs conventions fiscales signées afin d'éviter la double imposition, tandis que l'article prévoyant l'autre aspect de l'assistance à savoir l'échange de renseignements⁸⁵¹ était présent à la fois dans les modèles de l'OCDE et dans les conventions signées par les Etats. M.LUDWIG avait expliqué ce choix dans son article rédigé en 1975, comme suit⁸⁵² ; «chaque fois qu'une convention vient supprimer l'impôt frappant une catégorie de revenus dans l'Etat de la source et laisse subsister seulement l'impôt institué dans l'Etat du domicile des bénéficiaires, le mode de détermination le plus aisé de cet impôt se trouve anéanti au profit de celui dont l'application va se heurter à de plus grandes difficultés. Il est normal ainsi que les Etats passant des accords tendant à éviter des doubles impositions éprouvent le très réel besoin d'assortir leurs conventions de clause d'assistance à l'assiette. Mais on ne trouve plus ce rapport naturel quand il s'agit d'assistance au recouvrement dont le lien avec la convention de double imposition qui la prévoit est plutôt circonstanciel en ce sens que, ce type d'assistance exigeant une bonne connaissance de la législation et de la pratique fiscale de l'autre Etat. D'ailleurs le problème de l'assistance au recouvrement distinct de celui de la lutte contre la double imposition : il n'est en lui-même qu'un problème de technicité administrative qui se pose au départ dans les mêmes termes quels que soient les créances publiques fiscales ou non à recouvrer à l'étranger, quitte ensuite à moduler l'acceptation de cette assistance par les Etats en fonction de la politique des relations internationales qui sera la leur. ». C'est pourquoi, les Etats et même l'OCDE n'ont pas prévu une assistance au recouvrement dans la convention de double imposition, ou dans le sens contraire, quand les Etats conviennent d'une assistance au recouvrement à travers d'un accord distinct n'ont pas prévu de supprimer la double imposition.

⁸⁴⁷ V. notamment les conventions signées avec l'Algérie (17 octobre 1999), la Grèce (21 Aout 1963), le Liban (24 juillet 1962) ou Monaco (18 mars 1963).

⁸⁴⁸ V. notamment les conventions signées par la France avec l'Autriche (26 mars 1993, art 26), (Belgique (10 mars 1964), La su ède (27 novembre 1990, art.26).

⁸⁴⁹ L'article L262 du LPF prévoit que l'avis à tiers détenteurs s'applique aux impositions dont le recouvrement est garanti par le privilège du trésor.

⁸⁵⁰ V.CAA Lyon, 2 : ch.16 Avril 1992, N° 90.599, Melhber-Regerean : Dr. fisc, 1993, N° 5 comme 89, concl. comm. gov. L.Halvet , note G. Tixier et T. Lamulle.

⁸⁵¹ Article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE.

⁸⁵² R.LUDWIG, art. Pr écit é p.8.

Cependant, le Modèle de Convention de l'OCDE, préparé afin de lutter contre la double imposition, a changé de nature dans le temps, son titre est devenu « le Modèle de convention sur le revenu et sur la fortune ». Cela signifie qu'il n'est plus limité à la double imposition internationale. Le Comité des affaires fiscales était conscient qu'il faudrait prévoir l'assistance au recouvrement mais certaines difficultés l'empêchaient de l'y faire figurer §1. Finalement, les raisons qui poussent l'OCDE à élaborer un article prévoyant l'assistance au recouvrement l'ont emporté §2; l'article 27 est enfin apparu dans le Modèle de l'OCDE afin de régler l'assistance en matière de recouvrement des impôts §3.

§1 – Les raisons de ne pas faire figurer l'article 27 dans les Conventions-Modèles

Il est toujours cité le principe de la souveraineté pour expliquer l'absence de la clause d'assistance au recouvrement dans les Modèles de Conventions et de ce fait, dans la plupart des conventions préventives de double imposition. Ce principe interdit l'exercice extraterritorial des pouvoirs d'un Etat afin de recouvrer ses créances fiscales sur le sol d'autres Etats. Il est évident que l'article d'une convention fiscale établissant la coopération en matière de recouvrement ne permet toujours pas à un Etat contractant d'exercer ses pouvoirs de recouvrement sur le sol de son partenaire. Pourtant, les Etats se sont méfiés d'inclure cet article dans leurs conventions fiscales. En effet, la procédure d'assistance au recouvrement n'établirait qu'une obligation d'apporter son aide à l'Etat partenaire en utilisant ses propres moyens pour le recouvrement des créances fiscales de l'autre Etat.

La coopération administrative en matière de recouvrement rend obligatoire certaines mesures globales et consensuelles qui ne sont pas faciles à prendre afin de régler les aspects matériels et les aspects procéduraux. Dans chaque Etat, d'une part, les pouvoirs et les privilèges des administrations fiscales et, d'autre part, les devoirs des contribuables ne sont pas analogues. Comme le précise M. PRATS⁸⁵³ « (...) établir des conditions qui garantissent l'exercice des droits des particuliers aboutit à l'établissement de mécanismes complexes visant à trouver un équilibre entre efficacité et justice ». Pourtant, la pratique administrative est loin de démontrer l'efficacité de ces mesures pour faire face aux situations de non-paiement de l'impôt⁸⁵⁴. Les diversités de l'approche des Etats, proviennent de la structure des systèmes fiscaux qui ont empêché également l'apparition de l'article d'assistance au recouvrement dans les conventions fiscales.

Dans un contexte de « concurrence fiscale dommageable » entre les Etats, inclure l'article d'assistance au recouvrement dans les conventions pourrait conduire à faire fuir les capitaux vers d'autres pays concurrents. La crainte d'un éventuel effet négatif sur les relations commerciales et extérieures a également incité à ne pas signer la convention portant une assistance au recouvrement.

⁸⁵³F.G. PRATS, op.cit., p.5.

⁸⁵⁴ A.R. JOHNSON, L.NIRENSTEIN et S.E. WELLS, Reciprocal Enforcement of Tax Claims through Tax Treaties, - .. Tax Lawyer 1980, num.2. p.486, cité par F.G. Prats, op.cit., p.5.

Enfin, certains Etats ont mis en place des mécanismes alternatifs de gestion et de recouvrement qui permettent d'assurer le recouvrement de l'impôt de manière plus efficace sans demander la coopération en matière de recouvrement⁸⁵⁵.

Tous ces éléments ont créé des effets négatifs vis-à-vis de l'article d'assistance au recouvrement. Pendant longtemps, en général, les Etats n'ont pas introduit cet article dans leurs conventions signées et les organisations internationales qui proposent les modèles n'ont pas développé cet aspect de la coopération. Malgré cela, dans un contexte de mondialisation, les attitudes traditionnelles envers l'assistance au recouvrement des Impôts ont changé.

§2 – Les raisons qui poussent l'article 27 à être présent dans les Modèles de conventions fiscales

L'internationalisation de l'économie ou la mondialisation ont orienté les pays à employer l'assistance au recouvrement. Les autres instruments internationaux avaient déjà prévu ces moyens, ceci a dès lors encouragé l'OCDE à inclure l'article 27 dans son Modèle de Convention.

Il est à signaler que l'ouverture de l'économie vers les marchés extérieurs et la libéralisation des paiements augmentent les risques d'évasion et de non-paiement des dettes fiscales dans un pays donné. Dans ce cas, les Etats sont favorables aux mécanismes permettant de surmonter les obstacles liés à leur structure territoriale dans leurs efforts pour obtenir le recouvrement légitime des impôts. Indubitablement, la mise en place de coopération administrative en matière de recouvrement permet aux Etats de garantir la sécurité de leur système fiscal.

Certains pays qui ont des administrations fiscales plus performantes ont d'ores et déjà favorablement accepté l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt en incluant cet article dans leurs conventions fiscales signées au niveau bilatéral. Cette disposition figure soit sous la forme d'un article individuel (article 27) ayant traité à l'assistance au recouvrement, soit comme une mention dans les protocoles ajoutant à la convention fiscale ou encore dans l'article même d'échange de renseignements (article 26). En 2001, plus de 200 conventions fiscales internationales préventives de double imposition sur le revenu et la fortune contenaient déjà ce genre de clause⁸⁵⁶. Cela a prouvé que les Etats (au moins certains Etats) étaient bien convaincus de l'utilité et de l'opportunité de renforcer leur position en matière de recouvrement des créances fiscales.

Par ailleurs, il est nécessaire que les Etats trouvent un intérêt dans l'analyse de mécanismes et de systèmes qui permettent d'avantage de renforcer la coopération en matière de recouvrement. Comme la doctrine scientifique l'a confirmé à plusieurs reprises, il était inacceptable dans le cadre du processus actuel d'internationalisation de l'économie, que la communauté internationale des Etats continue d'avoir une position enracinée dans le principe rigide de la souveraineté étatique restreinte à sa simple portée territoriale⁸⁵⁷. La Convention Multilatérale de l'OCDE et le Conseil de l'Europe d'un côté et les dispositifs communautaires

⁸⁵⁵F.G.PRATS, op. ci., p.5.

⁸⁵⁶ F.G. PRATS, op. cit., p7.

⁸⁵⁷F.G. PRATS, op.cit. p.5.

de l'autre, ont disposé des articles sur l'assistance au recouvrement ce qui a encouragé l'OCDE (et puis l'ONU) d'en inclure dans son Modèle.

§3 – L'apparition de l'article 27 dans la Convention-Modèle

En définitive, avec l'apparition de l'article 27 dans la version abrégée de 2005, les dispositions relatives à l'échange de renseignements ont été complétées par des clauses d'assistance au recouvrement afin de pouvoir recouvrer l'impôt dans un autre Etat contractant. L'article 27 a constitué les règles selon lesquelles les autorités compétentes des Etats signataires «se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales ».

L'introduction en janvier 2003, dans la Convention Modèle OCDE⁸⁵⁸, d'un article 27, concernant l'assistance fiscale internationale en matière de recouvrement, a le mérite de mettre en exergue l'importance que prend à ce jour l'assistance au recouvrement. Ce dispositif formalise pour l'essentiel la pratique, exposé ci-dessus, existant en la matière. Cet article ne constitue toutefois pas un Modèle unique de dispositif d'assistance. À fin de ne pas «heurter le principe de souveraineté des Etats » pour reprendre M. Frank LEMENTEC⁸⁵⁹, les commentaires de l'OCDE de cet article 27 proposent plusieurs déclinaisons permettant des adaptations au dispositif retenu par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Cet article prévoit une assistance non limitée aux impôts auxquels s'applique la convention, mais les commentaires contiennent des exemples de paragraphes alternatifs, ayant pour objet de restreindre l'application de l'assistance aux seuls impôts couverts par la convention. De même le dispositif d'assistance introduit par l'article 27 a vocation à s'appliquer à toutes les créances fiscales dues à un Etat contractant par toute personne, qu'elle soit ou non résident d'un Etat contractant. Les commentaires indiquent, cependant, que les Etats sont libres de n'inclure dans le champ d'application de l'article que les impôts dus par les résidents de l'un des Etats contractants.

Il est également indiqué que le délai de prescription applicable à la créance fiscale dans l'assistance au recouvrement est demandé à celui de l'Etat requérant. Néanmoins, il est précisé dans les commentaires, que l'octroi d'une assistance concernant une créance fiscale après l'expiration des délais en vigueur dans l'Etat requis ne sera pas considéré comme contraire à la législation et à la pratique administrative de cet Etat contractant⁸⁶⁰.

⁸⁵⁸ On rappellera que les divers Modèles de conventions élaborés sous l'égide de la SDN en 1928, 1943 (mexico) et 1946(Londres) prévoyant une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement présentent un grand intérêt. Ils sont les premiers modèles de conventions fiscales et à ce titre, ils comportent des valeurs doctrinales. Ces textes précèdent d'un examen minutieux des conventions conclues pendant entre deux guerres et représentent une synthèse des progrès réalisés. Ils ont pu servir de cadre aux Etats dont bon nombre d'accords qu'ils devraient passer ultérieurement. Les organisations Internationales qui lui succèdent ont pris pour base pour leurs travaux ces modèles afin de proposer leurs propres modèles de conventions fiscales.

⁸⁵⁹ -F. Le Mentec, Intensification ...OP.cit.P.249.

⁸⁶⁰ Idem. P.246.

On notera que si les conventions conclues par la France, et prévoyant une procédure d'assistance au recouvrement, ne les prévoyant pas de manière expresse, les conventions les plus récentes ont intégré la même règle⁸⁶¹.

L'introduction de l'article 27 de la Convention Modèle OCDE et les commentaires y afférents constituent ainsi, par les divers déclinaisons que ces derniers proposent, un référentiel utile pour les Etats souhaitant développer des procédures d'assistance au recouvrement.

Quant à l'ONU, le groupe d'experts avait décidé en 2003 d'examiner la question de savoir si le Modèle de Conventions des Nations-Unies, ou ses commentaires, devrait contenir des dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement. Sur la suggestion d'un membre des pays développés, le Groupe est convenu d'inclure une disposition sur « l'assistance en matière de recouvrement d'impôt », dans les commentaires pour que les Etats contractants puissent l'envisager lors de leurs négociations bilatérales. Les commentaires indiquent déjà que, pour se protéger contre la manipulation frauduleuse des avantages procurés par les conventions, il conviendrait d'envisager, au cours des négociations bilatérales, l'insertion d'un article distinct qui pourrait se lire ainsi :

« Chacun des Etats contractants doit s'employer à recouvrer pour le compte de l'autre Etat contractant, les montants des contributions imposés par cet autre Etat contractant, dans la mesure nécessaire pour éviter que toute exonération ou réduction d'impôt consenti aux termes de la présente convention par cet autre Etat contractant ne profite à des personnes n'ayant pas droit à ces avantages »⁸⁶².

Plusieurs travaux seront ultérieurement consacrés à ce sujet par le groupe d'experts de l'ONU de la coopération internationale en matière fiscale. À la onzième réunion du groupe d'experts tenue du mois de décembre 2003, aux interrogations sur l'opportunité d'inclure des clauses sur l'entraide en matière de recouvrement de créances fiscales, un expert d'un pays en développement a affirmé que les conventions fiscales conclues entre pays développés et pays en développement devraient certes contenir des dispositions relatives à l'entraide et à l'échange d'informations. Il a toutefois fait observer que bon nombre de pays en développement avait du mal à rassembler la documentation voulue pour introduire une demande d'entraide ou pour répondre à celle des pays avec lesquels ils avaient conclu un traité. Il faudrait peut-être mettre des ressources à la disposition des pays en développement pour les aider à donner suite aux demandes d'assistance, mais encore fallait-il qu'une telle clause soit appliquée d'une manière raisonnable. Par ailleurs, l'ONU pourrait fournir une assistance technique aux pays en développement en matière de recouvrement de l'impôt⁸⁶³.

Les discussions ont été poursuivies au sein de l'ONU et ont abordé d'autres questions telles que la question de savoir si l'entraide devait être limitée uniquement aux impôts visés par la convention ou devait être entendue à tous les impôts des Etats partis y compris les

⁸⁶¹ V. notamment la convention franco-algérienne du 17 octobre 1999 (Instr. adm. N° 92 du 22 mai 2003 ; BOI.14 B 303, 22 mai 2003) et convention franco-ouzbek du 22 avril 1996 (inst.adm, 9 juillet 2004 : BOI 14 B-S-2004 ; Dr. fisc, 2004, N° 37).

⁸⁶² ONU, Groupe d'expert de la coopération Internationale en matière fiscale, onzième réunion, Genève, 15-19 septembre 2003, DOC ST/SG/AC. 8/2003/L.11, N° 11.F.

⁸⁶³ Idem, N° 9.

impôts locaux et les prélèvements sociaux, comme la prévue l'article 27 du Modèle de l'OCDE. Finalement les Etats ont opté pour l'aide en matière de recouvrement des impôts pouvant être limités uniquement aux impôts concernés par une convention fiscale ou étendu à d'autres impôts. L'ONU a bien évidemment encouragé ses membres en vue d'une coopération plus large que possible. Comme le précise M. SAUSSEVILLE, le présentateur du projet de l'article 27, «il serait à l'avantage des pays en développement d'adopter la formule la plus large dans la mesure où certains impôts qui n'étaient pas couverts par les dispositions des conventions fiscales, comme la taxe sur la valeur ajoutée, avait plus d'importance pour eux »⁸⁶⁴

Le débat concernant le champ d'application des impôts devant être recouverts, a connu deux cas de figure⁸⁶⁵ : d'une part, il a été recommandé que la couverture soit aussi large que possible est que le texte de l'OCDE soit adopté avec une note de bas de page indiquant que tous les pays ne seraient pas nécessairement en mesure de parvenir à une couverture complète. D'autre part, beaucoup de pays en développement ont recommandé que le projet de l'article 27 soit apporté avec une annotation ou un commentaire indiquant que les pays, qui le souhaitaient et le pouvaient, pourraient étendre la couverture à des impôts non couverts par la convention. Selon eux, cette souplesse était souhaitable car l'élargissement de la portée du paragraphe du projet de l'article 27 aurait des conséquences financières particulièrement lourdes pour les petits Etats en développement.

Finalement, le sous-comité d'entraide en matière de recouvrement des impôts sous la coordination de M. PASCAL SAINT AMANS a présenté son projet de l'article 27 (ainsi que les commentaires) au Groupe d'experts de la coopération internationale en matière fiscale qui a tenu sa réunion à Genève fin 2006. L'article 27 de l'ONU serait donc rédigé ainsi :⁸⁶⁶

- 1- les Etats contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article 1. Les autorités compétentes des Etats peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
- 2- Le terme «créance fiscale » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne une somme due au titre des impôts couverts par la convention ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement, ou de conservation afférents à ces impôts.
- 3- Lorsqu'une créance fiscale d'un Etat contractant et recouvrable en vertu des lois de cet Etat et est due par une personne qui, à cette date, en vertu de ces lois, empêche son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cette Etat, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre Etat contractant. Cette créance fiscale est recouverte par cet autre Etat conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses

⁸⁶⁴ Rapport sur les travaux de la première session du Comité d'expert de la coopération Internationale en matière fiscale 5-9 décembre 2005. Document officiel de l'ONU E/C18/205/11, P.9.

⁸⁶⁵ Idem, P.10.

⁸⁶⁶ Article 27 (assistance en matière de recouvrement des impôts) et commentaires, groupe d'expert de la coopération en matière fiscale, Deuxième session, Genève 3 octobre- 3 décembre 2006. Document de l'ONU, E/C.18/2006/3.

propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre Etat.

- 4- Lorsqu'une créance fiscale d'un Etat contractant est une créance à l'égard de laquelle cet Etat peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, cette créance doit, à la demande des autorités compétentes de cet Etat, être acceptée aux fins de l'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre Etat contractant. Cet autre Etat doit prendre des mesures conservatoires à l'égard de cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de cet autre Etat même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier Etat ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.
- 5- Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4 d'échéances de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un Etat contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que tel ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet Etat aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un Etat contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet Etat en vertu de la législation de l'autre Etat contractant.
- 6- Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un Etat contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organismes administratifs de l'autre Etat contractant.
- 7- Lorsque à tout moment après qu'une demande a été formulée par un Etat contractant en vertu du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'autre Etat ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier Etat, cette créance fiscale cesse d'être :
 - a- Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier Etat qui est recouvrable en vertu des lois de cet Etat et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet Etat, empêcher son recouvrement, ou
 - b- Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier Etat à l'égard de laquelle cet Etat peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, les autorités compétentes du premier Etat notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre Etat et le premier Etat, au choix de l'autre Etat, suspend ou retire sa demande.
- 8- Dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :
 - a- De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à la pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant ;
 - b- De prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
 - c- De prêter assistance si l'autre Etat contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative ;

d- De prêter assistance dans le cas où la charge administrative qui en résulte pour cet Etat est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'autre Etat contractant.

Le contenu de l'article 27 s'est inspiré largement du Modèle de Convention concernant l'assistance mutuelle en matière de créance fiscale proposée par l'OCDE dès 1981. En effet, le Comité fiscal de l'OCDE a rassemblé dans un seul article les règles essentielles de ce Modèle.

Les Etats sont libres d'inclure cet article dans les conventions fiscales qui ont déjà été signées ou qui seront signées avec leur partenaire. Selon les facteurs suivants ils peuvent décider si et dans quelle mesure ils vont fournir l'assistance au recouvrement⁸⁶⁷.

- La position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres Etats;
- La question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux Etats sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple, la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, des créances imputées au contribuable, la confidentialité des informations concernant le contribuable, le droit d'appel, le droit d'obtenir une audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, le droit à un procès équitable, etc.);
- La question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux Etats ;
- La question de savoir si l'administration fiscale de chaque Etat est en mesure de fournir efficacement cette assistance ;
- La question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux Etats sont suffisants pour justifier ce type d'assistance ;
- La question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique, doivent être limités.

L'article 27 est assez détaillé et permet une assistance en matière de recouvrement assez large. Si les Etats sont favorables pour le type d'assistance au recouvrement plus limité, l'OCDE leur a proposé également une rédaction plus courte de l'article 27 de la manière suivante⁸⁶⁸ ;

«1. Les Etats se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôts ou des réductions de taux prévues par cette Convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation :

⁸⁶⁷ Commentaire sur l'article 27 concernant l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt, p.345.

⁸⁶⁸ Commentaire sur l'article 27 concernant l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt, p.346.

a) d'appliquer des mesures administratives qui dérogent à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ;

b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ».

Lorsque l'assistance au recouvrement est visée dans le cadre de la Convention, il est généralement admis qu'à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis prend des mesures conservatoires en vue de recouvrement d'un montant d'impôt, même si la créance est contestée ou si le titre exécutoire n'a pas encore été émis. Il s'agit là de dispositions qui ont pour objet d'éviter que la créance fiscale ne disparaisse dans les méandres de procédures longues et parfois dilatoires.

Grosso modo, on peut dire que l'attitude des Etats à l'égard du contenu de cet article, demeure tributaire de plusieurs facteurs inhérents à leurs législations nationales, leurs considérations politiques ou encore leurs conditions d'administration fiscales qui peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type d'assistance, envisagé dans le cadre de cet article ou peuvent rendre nécessaire une limitation de ce type d'assistance, par exemple, aux pays ayant des systèmes fiscaux identiques ou à certains types d'impôts seulement.

Pour cette raison, comme le fait remarquer certains auteurs, «cet article ne devrait être inclus dans la convention que lorsque chaque Etat contractant considère que contenu des facteurs indiqués au paragraphe 1 des Commentaires sur cet article, il peut accepter d'apporter son assistance dans recouvrement des impôts prélevés par l'autre Etat ».

Aussi, il convient de noter que cet article 27 est identique à celui de l'OCDE, hormis les paragraphes 1 et 2 relatifs au champ d'application de l'impôt qui sont limités ici aux impôts visés par la convention. L'article 27 est assez détaillé et permet une assistance en matière de recouvrement d'une portée assez étendue. De plus, selon le paragraphe 4, à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis prend des mesures conservatoires en vue de recouvrement d'un montant d'impôt, même si la créance est contestée ou si le titre exécutoire n'a pas encore été émis. Le contenu de cet article 27 est pratiquement le même que celui du Modèle de Convention concernant l'assistance mutuelle en matière de créance fiscale qui avait été proposé par l'OCDE dès 1981 étudié dans les développements ultérieurs.

Outre le cadre bilatéral, des procédures d'assistance au recouvrement peuvent être mises en œuvre dans un cadre multilatéral, ce dernier faisant également l'objet de récentes modifications.

Chapitre II - L'introduction des cadres multilatéraux

Le Comité fiscal de l'OCDE a considéré que l'assistance au recouvrement fait l'objet d'un accord bilatéral ou multilatéral entre les Etats contractants, et qu'il faudrait laisser à leur initiative d'insérer de telles clauses dans une convention relative à la double imposition. À cet égard, il a été adopté en 1981 un Modèle de Convention Multilatérale distinct afférent à l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de

créances fiscales (**Section 1**), et ensuite l'intégration de l'article 27 réservé à l'assistance au recouvrement dans la version 2003 du Modèle de Convention fiscale sur le revenu et sur la fortune (**Section**).

Section 1 - Le Modèle de Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en matière de recouvrement de Créances Fiscales de 1981

En l'absence de dispositifs particuliers, que ce soit dans le Modèle de Convention de l'OCDE ou celui de l'ONU sur le revenu et la fortune, prévoyant la coopération dans le domaine de recouvrement fiscal, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a pris l'initiative en lançant des travaux visant à élaborer un Modèle de Convention complet en matière d'assistance administrative par la révision de l'article 26 du Modèle de Convention de prévention de la double imposition concernant l'assistance pour l'établissement de l'impôt. En 1981, fut élaboré un Modèle de Convention distinct, concernant « l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt »⁸⁶⁹. Le Conseil de l'OCDE a recommandé à ses membres, le 29 janvier 1981⁸⁷⁰, de conclure entre eux des conventions conformes au Modèle joint à cette recommandation, ou d'adopter des dispositions instaurant une coopération encore plus étroite dans son domaine⁸⁷¹.

Quoi que ce Modèle de Convention de 1981 n'ait été source d'imposition à aucun Etat en vue de conclure une convention bilatérale d'assistance au recouvrement, son influence a abouti à l'élaboration de la Convention Multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988. Son influence se traduisant également par l'insertion de l'article 27 consacré à l'assistance au recouvrement dans la convention Modèle de l'OCDE sur le revenu et sur la fortune. C'est pourquoi il serait judicieux d'analyser les clauses qui ont donné l'émergence à ce mode de convention autonome (§1) et ensuite, ces principales stipulations servant de référence aux conventions intervenues ultérieurement (§2).

§1 - La nécessité d'une Convention Modèle spécifique sur l'assistance administrative de recouvrement de l'impôt

Jusqu'en 1980, il y avait une prédominance du nombre des conventions fiscales tendant à éviter la double imposition au détriment des accords prévoyant l'assistance mutuelle. Cette situation est due, selon un rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, au fait que les Etats, dans le cadre de ces conventions, limitaient volontairement l'exercice de leurs compétences fiscales et ils avaient une fois pour toute la décision de

⁸⁶⁹ Modèle de Convention concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris, 1981, P.2.

⁸⁷⁰ C(81)/155/FINAL.

⁸⁷¹ G.MONTAGNER, Un nouveau Modèle de Convention de l'OCDE, La convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscale (1981), DPCI, t.13, N°1987.

consentir un sacrifice budgétaire plus au moins important. Toutefois, l'engagement d'aider un autre Etat à recouvrer les impôts qui lui sont dus revêtait un caractère tout différent : une convention conclue à cette fin obligerait, en effet, un Etat à exécuter sur son territoire une décision prise par un autre Etat et elle pouvait l'amener à prendre des mesures contraignantes en vue de l'application de la législation fiscale de cet autre Etat, c'est-à-dire à exercer sa souveraineté et utiliser son appareil administratif au profit de cet Etat étranger⁸⁷². Cela n'était pas acceptable par la majorité des juridictions fiscales nationales.

Néanmoins, sous l'effet de la globalisation, notamment dans le cas européen les contribuables européens peuvent utiliser les libertés européennes de circulation des marchandises, personnes et capitaux pour s'établir dans un autre Etat et échapper à leurs juridictions fiscales d'où l'extension de la fraude fiscale, il est certainement nécessaire que les Etats se concertent tant au plan bilatéral qu'au sein des organisations internationales, pour empêcher toute utilisation néfaste de ces libertés et dissuader les contribuables peu scrupuleux à éluder davantage le paiement de leurs dettes fiscales et rejeter sur d'autres le fardeau de l'impôt.

Dès lors il semblait indispensable de disposer d'instruments juridiques internationaux pour lutter contre le comportement dénié de certains contribuables, adopté au niveau multilatéral, en l'occurrence l'OCDE. En effet le Conseil de cette organisation a approuvé une recommandation le 21 septembre 1977 visant l'extension de la coopération et de l'assistance administrative internationale et plus particulièrement en ce qui concerne le recouvrement des impôts, même lorsque ceux-ci ne font pas l'objet d'une convention préventive de double imposition⁸⁷³.

§2- Les stipulations essentielles de la convention-Modèle en matière de recouvrement

En vertu de cette recommandation, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE avait entrepris ses travaux en 1977 afin d'élaborer un Modèle de Convention éoffé en matière d'assistance administrative par la révision de l'article 26 du Modèle de Convention de prévention de la double imposition concernant l'assistance pour l'établissement de l'impôt. Cela a entraîné l'engagement des travaux pour l'élaboration d'un Modèle de Convention distinct, concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des impôts⁸⁷⁴.

En 1981, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE à élaborer un Modèle de Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, considérant que le développement des mouvements internationaux des personnes, de capitaux, de biens et des services, nécessite une coopération accrue dans

⁸⁷² V. Echange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, Vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris, 1994, P.12.

⁸⁷³ Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris 1981, P.2.

⁸⁷⁴ Idem. P.2.

le recouvrement des créances fiscales. Le Conseil a recommandé l'application de ce Modèle de Convention par les pays membres⁸⁷⁵.

Comme le fait remarquer M. Montagnier, ce Modèle de Convention correspond en quelque sorte au principe d'une assistance minimale résultant d'un compromis entre des intérêts et des systèmes juridiques différents. En effet, les dispositions découlant du texte sont assez souples, puisqu'elles laissent une assez large marge de manœuvre aux Etats contractants⁸⁷⁶. On constate cette souplesse dans le champ d'application de l'assistance ainsi que ses modalités prévues.

Encore faut-il souligner que comme le précise M. Montagnier⁸⁷⁷, le contenu du Modèle est plus étendu que ne le suggère son titre, puisqu'il y a également des dispositions relatives à la notification des documents⁸⁷⁸, et à l'échange de renseignements utiles au recouvrement de créances fiscales⁸⁷⁹.

Dans ce cadre l'échange de renseignements sera bien entendu effectué sous la forme de la demande spécifique de renseignements.

Ce Modèle contient 19 articles définissant le champ d'application, la procédure à suivre par l'Etat requérant et l'Etat requis, les limites des obligations imposées à l'Etat requis et les éventuels cas de contestation du recouvrement.

A- Champ d'application

Le Modèle de Convention est rédigé de façon à former un tout qui peut donc s'appliquer aux créances fiscales de toute nature, c'est-à-dire non seulement aux impôts sur le revenu et sur la fortune, mais aussi aux impôts indirects, tels que les taxes sur le chiffre d'affaires (TVA notamment), les droits de douanes ...etc. De même que les impôts perçus par les pouvoirs locaux⁸⁸⁰.

L'assistance au recouvrement concerne toute créance de nature fiscale qui englobe non seulement le principal de l'impôt, mais aussi les intérêts de retard et les frais de recouvrement⁸⁸¹, même si l'article n'y inclut pas les amendes administratives faute d'unanimité au cours des travaux préparatoires. Les commentaires rappellent bien que les Etats sont libres d'étendre l'assistance aux amendes administratives⁸⁸² telles que les pénalités d'assiettes en France⁸⁸³.

Afin de dissiper toute confusion sur la mention de créances fiscales, l'article 2 permet à chaque Etat de faire une liste où sont énumérés les impôts pouvant bénéficier de l'assistance

⁸⁷⁵ Echange de renseignements fiscaux entre les pays membre de l'OCDE, Vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, Paris 1994, P.12.

⁸⁷⁶ G.MONTAGNIER, art. Précité P.361.

⁸⁷⁷ Idem. P.361.

⁸⁷⁸ Article 4 du Modèle de 1981 de l'OCDE.

⁸⁷⁹ Article 5 du Modèle de 1981 de l'OCDE.

⁸⁸⁰ Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris 1981, P.3.

⁸⁸¹ Article 3-b du Modèle de 1981 de l'OCDE.

⁸⁸² Commentaire sur l'article 3 Para3 du Modèle de convention concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales.

⁸⁸³ G.MONTAGNER, art. Précité P.362.

recouvrement. Cette liste n'est pas exhaustive et n'est pas liée non plus à une convention de double imposition signée antérieurement par les Etats et peut donc s'appliquer en principe à toutes les catégories d'impôts. Selon ce Modèle, l'Etat requérant peut demander une assistance au recouvrement à son partenaire pour l'ensemble des éléments de la créance fiscale qui pourrait recouvrer sur son territoire national. Néanmoins, la créance fiscale doit être définitive et exécutoire pour qu'elle fasse l'objet de l'assistance au recouvrement. Aux termes de l'article 6 para.2, l'assistance au recouvrement « ne s'applique qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dont l'Etat requérant et qui ne peuvent plus être contestées ». Ces exigences, ne sont pas sans conséquences, car le recouvrement d'une imposition provisoire pourrait conduire à la restitution ultérieure d'une certaine somme au contribuable. Chose qui compliquerait l'exécution de la demande d'assistance au recouvrement. Par conséquent, les Etats ne peuvent pas demander à leurs partenaires de recouvrer des impôts non encore définitifs et exécutoires, mais ils peuvent solliciter de mettre en œuvre les mesures conservatoires afin de garantir la perception de l'impôt (art.12).

Quant à l'application *rationae personae* de la convention Modèle, et concerne à la fois le contribuable et les tiers responsables du paiement de l'impôt (art.1). En effet les dispositions du Modèle « s'appliquent à toute personne qui, selon la législation de l'Etat requérant, est tenue au paiement de l'impôt, par voie de retenue à la source ou autrement ou qui est destinataire du document à notifier ».

Il faut, enfin, préciser qu' « à la différence de conventions antérieures, il n'est pas proposé dans ce Modèle de Convention d'exclure les nationaux de l'Etat requis de son champ d'application, qui est aussi indépendant de la nationalité du redevable, auxquels il suffit de se trouver sous la juridiction de l'Etat requis »⁸⁸⁴.

B- Les modalités de l'assistance au recouvrement

L'article 6 du Modèle dispose de la procédure d'assistance au recouvrement, selon laquelle, « à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis procèdent au recouvrement des créances fiscales du premier Etat... ». Il ne s'agit pas ici d'une simple aide à l'encaissement de la créance mais il est nécessaire de procéder par toutes les voies de droit pour parvenir à l'exécution de l'obligation de payer qui est celle du débiteur⁸⁸⁵.

Autrement dit, l'Etat requis doit procéder au recouvrement de la créance fiscale de l'Etat requérant de la même manière que s'il recouvre ses propres créances.

Le but est de permettre à l'Etat créancier de requérir de son partenaire la mise en œuvre des mesures coercitives pour obliger le redevable à payer sa dette fiscale. La procédure de l'assistance au recouvrement se caractérise par le double principe : celui de l'assimilation aux créances fiscales nationales et celui de l'automatisme⁸⁸⁶.

L'assimilation à la créance fiscale nationale découle de la formulation de l'article 6 précité : « (...) Suivant la législation et la pratique administrative applicable au recouvrement

⁸⁸⁴ G.MONTAGNER, art. Précité P.364.

⁸⁸⁵ Idem .P.363.

⁸⁸⁶ Idem. P.365.

de ses propres créances fiscales » Pour opérer cette assimilation certains renseignements dont a besoin l'Etat requis seront fournis par l'Etat requérant (art 13 énumère ces renseignements).

Toutefois, cette assimilation ne s'étend pas aux règles de fonds qui continuent d'être celles de l'Etat requérant comme le délai de prescription. En effet, le délai au-delà duquel la créance ne peut plus être exigée et celui fixé par la législation de l'Etat requérant. (art.14-1).

Cependant les actes de recouvrement accomplis par l'Etat requis selon sa législation et qui aurait pour effet d'interrompre ou de suspendre le délai de prescription ont le même effet vis-à-vis du droit de l'Etat requérant (art.8.para.2).

Aussi, la créance fiscale, n'a pas dans l'Etat requis, les privilèges dont bénéficient les créances d'impôts de cet Etat. Ce principe doit être retenu même si la procédure de recouvrement suivie et celle qui s'applique aux propres créances fiscales de l'Etat requis (art.15).

Quant à l'automaticité, résulte, également, de la rédaction même de l'article 6.para.1 : « à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis aussi au recouvrement des créances fiscales du premier Etat... » Il en résulte que le principe de l'automaticité ne constitue non seulement la règle mais il s'agit d'une « obligation d'agir »⁸⁸⁷.

À la suite de la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis peut donner suite à la demande ou bien le rejeter. Dans les deux cas, il en informe son partenaire dans les plus brefs délais. S'il donne suite à la demande d'assistance, l'Etat requis informe son partenaire des mesures prises ainsi, résultant de son assistance (art.14.1). Ensuite, l'Etat requis fait savoir également dès que possible que la créance arrêtrée recouvrée ou si le recouvrement n'a pu être opéré, qu'il en informe dès qu'il a décidé d'abandonner les poursuites. En cas de rejet, l'Etat requis doit en informer l'Etat requérant des motifs du rejet. Cette attitude s'explique non seulement par mesure de courtoisie, mais aussi pour donner à l'Etat requérant la possibilité de corriger ou de compléter sa demande⁸⁸⁸.

Somme toute, l'Etat requis doit faire face à la demande de son partenaire, abstraction faite que cette assistance comporte certaines limites prévues même par la convention Modèle⁸⁸⁹.

C- Les garanties conférées aux contribuables

Selon le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, les dispositions insérées dans ce Modèle réalisaient l'équilibre entre la nécessité de rendre effective l'assistance au recouvrement est le souci d'accorder des garanties en contribuables⁸⁹⁰. Toutefois, les garanties au contribuable ne sont pas traitées, ni largement ni directement dans le Modèle. D'ailleurs,

⁸⁸⁷ Commentaire sur l'article 6, op.cit.P.31.

⁸⁸⁸ Commentaire sur l'article 8 du Modèle de l'OCDE de 1981, op.cit.P.52.

⁸⁸⁹ Article 16 du Modèle de l'OCDE de 1981.

Article 16 du Modèle de l'OCDE de 1981.

⁸⁹⁰ Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Paris 1981, P.3.

«il ne faut pas le chercher pour mesurer le degré de la protection du contribuable. Car le fait que les droits des Etats soient longuement réglementés peut être interprété, dans une certaine mesure, comme une protection indirecte des redevables. Il en va de même du renvoi fréquent aux règles de recouvrement des impôts nationaux : les garanties incorporées dans le droit fiscal interne par le législateur national présentant un appareil de garantie au moins (même généralement plus) important que les règles spécifiques inscrites dans Les Modèles de convention »⁸⁹¹.

La plus importante de ces dispositions spécifiques figure à l'article 16 qui permet à l'Etat requis de limiter l'assistance à fournir l'aide au recouvrement des créances fiscales à l'Etat requérant en fonction des limites imposées par sa législation nationale.

1- Les limites imposées à l'Etat requis

Il est tout à fait clair que l'Etat requis doit observer les restrictions de sa législation quant à l'assistance au recouvrement des créances fiscales demandées par l'Etat requérant, en procédant de la même manière comme s'il s'agit de ses propres impôts nationaux. Aux termes de l'article 16, il n'est pas tenu de faire usage des pouvoirs dont l'Etat requérant ne dispose pas suivant sa législation. Il est aussi, prévu que l'assistance au recouvrement ne peut être interprété comme pouvant obliger l'Etat requis à prendre des mesures contraires à son ordre public (alinéa c) ou à la législation ou à la pratique administrative de l'un ou de l'autre des Etats (alinéa a). L'Etat requis ne fournirait pas non plus des renseignements qui révéleraient des secrets commerciaux, industriels, professionnels ou un procédé commercial (alinéa d).

2- Les limites imposées à l'Etat requérant

Deux mesures importantes de sauvegarde prévue par l'article 6. En premier lieu, un Etat ne peut demander l'assistance de l'autre Etat que pour le recouvrement d'une créance fiscale qui ne peut plus être contesté⁸⁹². En deuxième lieu, il faut que l'Etat requérant épuise les voies de droit interne pour essayer de recouvrer la créance sur son territoire et ne faire appel à l'autre Etat que s'il a rencontré des difficultés considérables⁸⁹³.

Il s'agit bien du principe de subsidiarité qui prime en matière d'assistance. Il appartient, en effet, à chaque Etat de recouvrer ses créances sur les personnes et les biens relevant de sa propre juridiction, l'intervention d'administration étrangère déjà surchargée nous devons se réaliser qu'à titre subsidiaire.

Il convient de noter, toutefois, que l'épuisement des voies de droit interne n'est pas une condition préalable de l'assistance au recouvrement. En d'autres termes, l'Etat requérant peut recourir à son partenaire même si lui-même dispose des moyens pour recouvrer sa créance fiscale. Mais encore faut-il souligner que sans épuiser préalablement les voies internes, une demande d'assistance se révèle incompatible avec l'opportunité de conclure un accord prévoyant une entraide sans pour autant qu'il soit un transfert de charges administratives. À ce titre, le Modèle laisse le choix à l'Etat requis de ne pas donner suite à la demande s'il a le sentiment que son partenaire cherche à « exporter » les difficultés de

⁸⁹¹ G.MONTAGNIER, art. Précité P.366.

⁸⁹² Article 6-2 du Modèle de l'OCDE de 1981.

⁸⁹³ Article 6-4 du Modèle de l'OCDE de 1981.

recouvrement de ses impôts pour les transférer sur les administrations des autres Etats (art.6-4 /a).

Enfin, l'article 15 du Modèle relatif à l'utilisation des renseignements fournis par l'Etat requis, et identiques à celui sur l'échange de renseignements. Ainsi, les renseignements reçus par l'Etat requérant seront tenus secrets, selon les règles applicables en vertu de sa législation et ne peuvent y être utilisés qu'en vue du recouvrement par des personnes ou autorités administratives ou juridictionnelles concernées par le recouvrement de l'impôt. Ses autorités peuvent utiliser les renseignements obtenus dans les audiences publiques des tribunaux ou dans des jugements.

Finalement, il importe de noter que la majorité de ces limites ne vise pas directement à protéger les redevables d'impôts étrangers, mais plutôt à ne pas perturber le fonctionnement des services publics ou à respecter le contenu du droit national de l'Etat requis.

D- Le contentieux du recouvrement

Le Modèle de Convention de l'OCDE de 1981 règle également les cas de contentieux du recouvrement de l'impôt. Lorsque le contribuable veut s'opposer aux mesures de recouvrement prises par l'Etat requis, il doit le demander à l'instance compétente de l'Etat requis.⁸⁹⁴ . Tandis que les oppositions sur l'existence ou le montant de la créance fiscale ou le titre d'exécution dans l'Etat requérant sont de la compétence des autorités de cet Etat⁸⁹⁵ . Lorsque le contribuable conteste la créance fiscale selon ses motifs, l'Etat requérant le notifie à l'Etat requis. Dès réception de la notification, l'Etat requis suspend la procédure de recouvrement en attendant la décision de l'instance compétente.

Après avoir consulté l'Etat requérant, il peut prendre des mesures conservatoires pour garantir le recouvrement. Dès qu'il a été définitivement statué sur l'action intentée, l'Etat requérant notifie la décision à l'Etat requis et lui indique s'il maintient sa demande d'assistance⁸⁹⁶ .

En outre, le Modèle a prévu une procédure amiable entre les autorités compétentes en cas de difficultés ou de doute dans l'interprétation ou l'application de la convention⁸⁹⁷ .

D'après M. Court, la procédure amiable est une procédure qui donne une base juridique à une forme originale de recours et de protection pour le contribuable⁸⁹⁸ .

Le rapporteur général au congrès de l'IFA sur le sujet indique le but de cette procédure en ces termes « Donner aux Etats concernés la possibilité d'éliminer eux-mêmes par voie d'accord amiable, les difficultés d'application et d'interprétation. La procédure amiable remplit à cet égard essentiellement deux fonctions : elle doit d'une part, constituer une sorte d'arbitrage et d'autre part contribuer à l'amélioration et au développement de la convention. La procédure amiable ne vise toutefois pas uniquement à arbitrer le différend qui oppose les administrations fiscales au sujet de leurs droits d'imposition, mais également pour

⁸⁹⁴ Article 10-1 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1981.

⁸⁹⁵ Article 10-2 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1981.

⁸⁹⁶ Article 10-3 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1981.

⁸⁹⁷ Article 17-3 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1981.

⁸⁹⁸ J-F. COURT, « La France et les conventions ... » op.cit., P.89.

objet de donner à l'investisseur une grande sécurité juridique en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions fiscales et de faciliter ainsi les décisions d'investissement »⁸⁹⁹.

La procédure amiable fait cependant l'objet de vives critiques doctrinales. On avance qu'elle est souvent longue et pesante, elle ne permet pas dans bien des cas, d'aboutir à un accord entre les États contractants.

Jean-François court, par exemple, dit que c'est une procédure lente est assez lourde. Mais d'après lui, cela est inhérent au contexte international mais tient également au volume fortement croissant des affaires⁹⁰⁰. Cette lourdeur peut gêner le cours de recours internes.

En dépit de ces critiques, rares sont les conventions qui ne contiennent pas une dispositions prévoyant une procédure amiable.

Les dispositions sur la procédure amiable contenues dans les conventions entre pays développés et pays en développement ont en principe la même teneur que celle conclue entre pays développés.

Section 2 - La dynamique communautaire en matière d'assistance au recouvrement

Le droit dérivé applicable en matière d'assistance au recouvrement est longtemps resté limité. La première mesure européenne régissant l'assistance au recouvrement fut en effet la Directive N°76/308 de mars 1976 «concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultants d'opérations faisant parties de financement du fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), ainsi que de prélèvements agricoles et de droit de douane.

Dans le préambule de la directive, le Conseil CEE a bien souligné que les dispositions nationales en matière de recouvrement constituaient, par le seul fait de la limitation de leur champ d'application au territoire national, un obstacle à l'établissement ou au fonctionnement du marché commun et que cette situation ne permettait pas l'application intégrale et équitable des réglementations communautaires contre (?) ceux qui facilitait la réalisation d'opérations frauduleuses. C'est pourquoi il a fallu préciser des règles communes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

La directive n° 76/308/CEE du Conseil a mis en place le système d'assistance mutuelle entre les autorités compétentes des États Membres des Communautés européenne. Elle a fixé les règles qui doivent comporter les dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres en vue d'assurer le recouvrement dans chaque État membre⁹⁰¹. Au départ, cette assistance au recouvrement concernait les créances provenant des droits de douane, des créances résultant des opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole et des prélèvements agricoles. Elle a été successivement étendue à la TVA avec la directive n°79/1071/CEE du 6

⁸⁹⁹ KARIKACH « Procédure amiable- procédure et pratique », CDFI, 1981, Vol. LXVI a, P.58.

⁹⁰⁰ J-F court, op.cit.P.90.

⁹⁰¹ Article 1 de la Directive n°76/308/CEE.

décembre 1979⁹⁰², puis aux droits d'accises sur les tabacs manufacturés, sur l'alcool et les boissons alcooliques et sur les huiles minérales avec la directive n° 92/108/CEE du 14 décembre 1992⁹⁰³.

Les personnes physiques et morales des Etats membres de la Communauté européenne sont visées par la Directive. Le débiteur principal et toute autre personne, pour autant qu'elle ait pu être tenue au paiement selon les dispositions interne de l'Etat requérant, font l'objet de la procédure de l'assistance au recouvrement.

Selon la Directive de base 76/308/CEE du Conseil, en cas de demande de l'autorité compétente de l'Etat requérant, l'autorité compétente de l'Etat requis doit recueillir les renseignements demandés qui lui sont utiles pour le recouvrement d'une créance⁹⁰⁴. Il doit notifier également les documents à l'intéressé⁹⁰⁵, procéder au recouvrement⁹⁰⁶ et/ou prendre les mesures conservatoires⁹⁰⁷ selon sa législation interne et sa pratique administrative, comme s'il s'agissait de sa propre créance. Néanmoins, le délai de prescription de la créance est exclusivement régi par le droit interne de l'Etat membre de l'Etat requérant⁹⁰⁸.

Toutefois, la Directive de base a prévu également des limites pour ces formes d'assistance concernant le recouvrement des créances de l'autre Etat membre.

Tout d'abord, elle a tenu les limites de l'échange de renseignements⁹⁰⁹ dont on a déjà évoqué pendant le chapitre de l'assistance à l'assiette. L'autorité compétente de l'Etat requis ne fournirait que les renseignements obtenus selon sa législation interne et de sa pratique administrative dans le cadre surtout des règles de la réciprocité, du secret et de la sécurité ainsi que de l'ordre public de cet Etat.

Puis, elle a évoqué des limites quant à la demande de recouvrement⁹¹⁰. En effet, l'autorité compétente de l'Etat requérant peut formuler cette demande à condition que cette créance ou le titre ne soient pas contesté dans son Etat, et qu'elle ait appliqué d'abord ses propres mesures nationales. Si ses efforts n'avaient pas abouti au paiement intégral de la créance, elle aurait pu formuler la demande de recouvrement à son partenaire européen.

Au-delà de ces limites qui concernent l'Etat requérant, il existe certaines restrictions qui sont réservées à l'initiative de l'Etat requis. En fait, l'autorité compétente de cet Etat peut refuser la demande de recouvrement ainsi que de prendre des mesures conservatoires, s'il apparaît, au regard des situations particulières du redevable, que le recouvrement de la créance est de nature à susciter de graves difficultés d'ordre économique et sociale⁹¹¹. La directive de base a soumis avec cet article «la clause de sauvegarde». Cette clause de

⁹⁰² JOCE, N° L 331, 27.12.1979.

⁹⁰³ JOCE, n° L 390, 31.12.1992.

⁹⁰⁴ Article 4 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹⁰⁵ Article 5 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹⁰⁶ Article 6 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹⁰⁷ Article 13 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹⁰⁸ Article 15 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹⁰⁹ Article 4 de la Directive n° 76/308/CEE

⁹¹⁰ Article 7 de la Directive n° 76/308/CEE.

⁹¹¹ Article 14 de la Directive n° 76/308/CEE.

sauvegarde accord ainsi un pouvoir d'appréciation non négligeable aux autorités de l'Etat concerné, qui se rattache à la protection de l'ordre public⁹¹². D'un autre côté, cette clause de sauvegarde limite la mise en œuvre de la coopération administrative de manière efficace, et laisse son avenir à l'initiative de l'autorité compétente requis, même si elle doit présenter son refus motivé⁹¹³ auprès de l'Etat requérant et de la Commission européenne.

Les créances de l'Etat requérant qui font l'objet de l'assistance au recouvrement selon la Directive de base, ne jouissent d'aucun privilège spécifique, dans l'Etat requis, attaché à ses propres créances⁹¹⁴.

La Directive de base a réparti la compétence juridictionnelle entre l'Etat requérant et l'Etat requis selon l'objet de la contestation. En effet, les actions des intéressés remettant en cause l'existence et le montant de la créance, ainsi que son titre qui permet l'exécution du recouvrement dans l'Etat requérant, relèvent exclusivement de la juridiction de l'Etat requérant⁹¹⁵. Les contestations qui portent sur les mesures d'exécutions prises par l'autorité compétente de l'Etat requis, afin de recouvrer la créance de son partenaire communautaire, relèvent exclusivement de la juridiction compétente de l'Etat requis⁹¹⁶.

Quant aux questions concernant la prescription, elles sont réglées exclusivement selon la législation interne de l'Etat requérant⁹¹⁷.

Par ailleurs, les points essentiels de la Directive de base 76/308/CEE du Conseil ne sont pas différents de ceux qui sont prévus par l'article réservé à l'assistance au recouvrement dans les conventions fiscales générales ; mais avec développement des relations économiques entre ces pays membres, tant aux plans qualitatifs que quantitatives et, avec l'élargissement de l'Union européenne, il a fallu réformer cette directive de base qui avait été changée pourtant à plusieurs reprises.⁹¹⁸

A la fin des années 1990, il a fallu réformer la directive de base concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement. Deux facteurs ont justifié cette réforme⁹¹⁹ : Tout d'abord, il fallait protéger les intérêts financiers nationaux et communautaires qui étaient de plus en plus menacés par la fraude au niveau international. Ensuite, il fallait maintenir la compétitivité et la neutralité (du point de vue fiscal) du marché intérieur. Les fraudeurs utilisaient de manière croissante les faiblesses et les incompatibilités des régimes fiscaux et des administrations fiscales pour échapper au fisc national. La progression du commerce électronique avait engendré également des défis importants sur les méthodes traditionnelles de contrôle et de collecte de l'impôt. Les Etats avaient besoin du pouvoir de recouvrement des créances afin de lutter contre ce genre de fraudes. Etant donné que les

⁹¹² P.DIBOUT, Assistance Fiscale Internationale, JurisClasseur du Droit Fiscal International, Fasc.358,p.21.

⁹¹³ Article 14,par.2 de la Directive n°76/308/CEE.

⁹¹⁴ Article 10 de la Directive n°76/308/CEE.

⁹¹⁵ Article 12, par 1 de la Directive n) 76/308/CEE.

⁹¹⁶ Article 13, par.3 de la Directive n°76/308/CEE.

⁹¹⁷ Article 16, par.1 de la directive n°76/308/CEE.

⁹¹⁸ Actes modificatives apportés à la Directive de base sont les suivantes : Directive 79/1071/CEE,07.12.1979, JOCE, n°L 331, 27.12.1979, Directive 92/12/CEE, 25.12.1992, JO, n°L 76, 03.03.1992, Directive 92/108/CEE, 14.12.1992, JOCE, n°L 390, 31.12.1992

⁹¹⁹ COM (1998) 364 final du 26.06.1998, p.2

fraudeurs échappaient à la compétence de l'administration nationale, il fallait une base juridique plus efficace qui découragerait la fraude transfrontière. Même si la directive de base offrait le moyen de recouvrer la créance dans l'autre Etat membre, elle n'était plus suffisante depuis la suppression des contrôles aux frontières pour la TVA ; de plus, les impôts directs n'étaient même pas inclus dans son champ d'application.

La Commission, dans sa communication en 1998, a dévoilé les points faibles et les insuffisances de la base juridique d'assistance au recouvrement ainsi que des accords signés par les Etats membres, basés sur cette directive au niveau bilatéral⁹²⁰. Selon le rapport de la Commission, entre 1993 et 1998, un millier de demandes ont été adressées chaque année, soit une valeur totale estimée à 50 millions d'écus. Le taux moyen de recouvrement de ces créances est situé entre 3 et 5%, soit un taux équivalent à celui des créances irrécouvrables. Cette performance de la procédure a été qualifiée d'inacceptable même par les Etats membres lorsqu'on considère l'importance des recettes de la TVA. Ils ont bien admis que le nombre de créances potentielles auxquelles les accords pourraient s'appliquer est beaucoup plus élevé que le nombre enregistré dans la pratique.

La Commission a expliqué les origines de l'inefficacité de cette procédure comme suit⁹²¹ :

- la difficulté de localiser et de poursuivre les débiteurs ;
- les différences des pouvoirs entre les administrations nationales, telle que les pouvoirs d'accès à l'information sur le débiteur et ses avoirs, l'étendue de la responsabilité, les périodes de limitation des dettes, les limites mises à la nature des informations pouvant être échangées et les droits des débiteurs d'empêcher le recouvrement ;
- l'absence d'égalité juridique pour les créances des autres Etats membres⁹²²
- la lenteur, la complexité et la mauvaise compréhension des accords d'assistance mutuelle⁹²³ ;
- la priorité administrative donnée aux créances des autres Etats membres⁹²⁴

Ces mesures ont été étendues à la TVA en 1979⁹²⁵ et au droits d'assises en 1992⁹²⁶. Il a fallu attendre 2001 pour qu'en sus des rares conventions bilatérales relatives à l'assistance au recouvrement des impôts directs, un mécanisme européen d'assistance mutuelle applicable

⁹²⁰ COM (1998) 364 final du 25.06.1998, pp 4-5.

⁹²¹ COM (1998) 364 final du 25.06.1998, p.5.

⁹²² La directive de base 76/308 (art6,par.2) avait précisé que « toute créance faisant l'objet d'une demande de recouvrement est traitée comme une créance de l'Etat membre où l'autorité requise a son siège ». Ce principe est un élément clé de l'assistance mutuelle mais il ne s'applique pas comme il convient par les Etats membres. Parce que même la directive –article 10) ne prévoit pas d'un traitement privilégié pour les créances étrangères dont il est accordé aux créances analogues nationale.

⁹²³ Selon les consultations de la Commission, les accords ne sont pas bien connus par les fonctionnaires, leur complexité décourage leur mise en œuvre et il est difficile de remplir les obligations prévues.

⁹²⁴ En termes de travail administratif, les coûts à court terme sont ressentis plus qu'aux avantages à long terme. Et le recouvrement des créances des autres Etats n'a pas bénéficié de ce fait de la priorité qu'il mérite.

⁹²⁵ Directive N° 79-107/CEE du Conseil du 06 Décembre 1979, modifiant la Directive 76/308/CEE précitée

⁹²⁶ Directive N° 92/108/CEE du Conseil du 14 Décembre 1992, modifiant la Directive 92/12/CEE relative au régime générale à la déduction, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à assises.

aux impôts sur le revenu aux impôts sur les sociétés, aux impôts sur la fortune et aux taxes sur les primes d'assurance fut adopté⁹²⁷. Il s'agit pourtant là des impositions pour lesquelles l'assistance au recouvrement se justifie le plus.

La Directive de base a été modifiée à nouveau en 2001 sur deux propositions de la Commission⁹²⁸, afin de protéger les intérêts financiers de la Communauté des Etats membres et la neutralité du marché intérieur face au développement de la fraude. Cette modification a eu lieu avec la Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001⁹²⁹, modifiée par la nouvelle Directive 2010⁹³⁰ et le champ d'application de la directive de base a été étendu aux impôts sur le revenu et sur la fortune et aux taxes sur les primes d'assurance. Cette directive a tenu pour objectif de permettre un recouvrement plus efficace des créances qui font l'objet d'une demande de recouvrement et, à encourager les Etats membres à recourir à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

Avec la directive n°2001/44/CE du 15 juin 2001, la directive de base sur l'assistance en matière de recouvrement n°16/308/CEE s'applique désormais à partir du 30 juin 2002, aux mêmes impôts directs que ceux visant en matière d'échange de renseignements l'article 1,2 et 3 de la directive du 19 décembre 1977. En effet, l'article 1^{er}, paragraphe 2, alinéa (g) de la Directive 2001/44 du Conseil a ajouté dans le champ d'application d'assistance au recouvrement, les impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que les intérêts, les pénalités et les amendes administratives (à l'exclusion des sanctions à caractère pénal) et les frais relatifs à ces impôts (alinéa (i)). Pour la France, par exemple, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle, la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties ainsi que les impôts identiques ou analogues, viendraient s'ajouter à ces impôts en étant inclus dans le champ d'application de l'assistance au recouvrement au sein de l'Union européenne. En outre, la Directive du Conseil 2001/44 a inclus dans le champ d'application non seulement les impôts sur le revenu et sur la fortune mais également les droits à l'importation, les droits à l'exportation, l'alcool et les boissons alcoolisées et les huiles minérales.

Certains auteurs pensaient que la Commission européenne n'avait pas envisagé de formuler des propositions qui mettent les impôts directs dans le champ d'application de la directive d'assistance au recouvrement. Par exemple, selon M.Maitrot de la Motte⁹³¹, « tant la latitude laissée en la matière par le Traité CE aux autorités communautaires que la nécessité de respecter la souveraineté fiscale indispensable des Etats membres empêchaient d'instaurer d'une telle directive. ». Même les professeurs M.M.Gest et Tixier⁹³² avaient précisé que « les limitations de souveraineté fiscale indispensables à l'établissement de procédés de coopération dans le domaine de l'assistance au recouvrement des créances fiscales ne peuvent être consenties qu'au moyen d'une convention fiscale internationale. ». Mais dans le cadre de l'Union européenne, cette coopération a été mise en œuvre par la directive communautaire.

⁹²⁷ Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 Juin 2001, modifiant la Directive 76/308/CEE précitée

⁹²⁸ COM (1998) 364 final du 25.06.1998 et COM (1999) 183 final du 07.05.1999, 98/0206 (COD).

⁹²⁹ JOUE, n°L 175 du 28.06.2001.

⁹³⁰ Directive n°2010/24/EU du Conseil du 16.03.2010.

⁹³¹ A. Maitrot de la Motte, op cit, p.453.

⁹³² G.Gest-G.Tixier, op.cit, p.567.

Cette directive a apporté d'autres modifications à la directive de base 76/308/CEE du Conseil et, la Directive de la Commission n°2002/97/CE du 9 décembre 2002⁹³³ a fixé les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive d'assistance au recouvrement, désormais en matière de TVA, de l'IR, et de l'ISF. Cette directive de la Commission fixe également les modalités pratiques relatives à la convention, au transfert des sommes recouvrées, à la détermination d'un montant minimal des créances pouvant donner lieu à une demande d'assistance ainsi qu'à la transmission des communications entre les autorités⁹³⁴.

Au-delà de cet élargissement du champ d'application de l'assistance au recouvrement vers les impôts directs, les directives du Conseil et de la Commission cités ci-dessus ont apporté des modifications considérables afin de construire une assistance plus efficace dans le cadre de la Directive de base.

Cet ensemble de textes a ensuite fait l'objet de codification réalisé par la Directive n°2008/55 du 26 mai 2008 «concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, à certains droits, à certaines taxes et autres mesures», qui n'a introduit aucun véritable changement de fond. Cette Directive dont l'intitulé restait lui-même très vague avait été complété par le règlement n°1179/2008 du 28 novembre 2008 qui apportait des précisions pratiques sur les systèmes de communications électroniques mis en œuvre, sur les délais de réponse, sur les procédures administratives et sur les modalités de remboursement des coûts liés au recouvrement des créances.

Par ailleurs et dans un contexte international tourné vers la transparence de l'échange d'informations et sur fond de crise des finances publiques, le Conseil de l'UE a adopté le 16 mars 2010⁹³⁵, une Directive renforçant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts et de taxes, applicable depuis le 1er janvier 2012. Le 18 novembre 2011, cette Directive a été complété par un nouveau règlement d'exécution⁹³⁶.

Ces deux nouveaux instruments renouvellent profondément les termes de l'assistance mutuelle des Etats membres, non seulement en mettant l'échange d'informations fiscales, dans toute sa diversité au service de l'établissement et du recouvrement des impositions, mais également en faisant reposer le perfectionnement du mécanisme européen d'assistance administrative sous un cadre juridique approprié⁹³⁷.

Ce faisant le recouvrement intra-UE des créances fiscales n'a profité d'aucune amélioration alors que son manque d'efficacité est largement souligné par les Etats membres

⁹³³ JOCE, n°L 337 du 13.12.2002.

⁹³⁴ Article 1 de la Directive de la Commission n°2002/94/CE.

⁹³⁵ Directive N°2010/24/UE du Conseil du 16 Mars 2010, Cité supra .

⁹³⁶ Règlement d'exécution UE N° 1189/2011 de la commission du 18 Novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la Directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droit et autres mesures. J.O.302 DU 19 NOVEMBRE 2011, PP.16-27.

⁹³⁷ H.HAMADI, le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union Européenne, cahier de droit de l'entreprise, N° 2, Mars-avril 2011, P.53.

que par les instances européennes⁹³⁸. lorsque le taux de recouvrement des créances fiscales entre les Etats membres atteint péniblement les 5%⁹³⁹, des interrogations ne manquent pas de se poser quant aux causes d'une telle inefficacité. Cet échec à obtenir le désintéressement des Etats membres créancier n'est toutefois due à une mauvaise volonté des administrations nationales qui privilégieraient le recouvrement de créances nationales au détriment de celle des autres Etats membres. Il est la conséquence de l'inadaptation des règles régissant l'assistance administrative aux réalités du Marché unique et aux nécessités temporelles du recouvrement⁹⁴⁰.

En effet, les contribuables astucieux optimisent leur localisation en bénéficiant largement de la libre circulation des personnes et des capitaux et en utilisant les asymétries de législations entre les Etats membres à faire échapper durablement au paiement de leurs dettes fiscales⁹⁴¹.

Ce destin contrasté de l'assistance mutuelle des Etats membres dans le domaine de la fiscalité s'explique donc principalement par le vieillissement du droit de l'assistance administrative en matière d'assiette et de recouvrement qui s'avère dorénavant inadapté à l'ingénierie frauduleuse et à la rapidité de déplacement de la fraude fiscale et les fraudeurs⁹⁴².

Au-delà des progrès majeurs réalisés dans la circulation des informations entre les Etats membres, l'efficacité de l'assistance mutuelle en matière de recouvrement exige que les mécanismes concourant à l'établissement et au recouvrement des impositions soient améliorés, sans que pour autant une harmonisation totale de la matière ne soit nécessaire⁹⁴³ (§1). L'harmonisation n'étant pas envisageable, la voie d'un encadrement de l'assistance administrative en matière fiscale a permis d'offrir des garanties tant pour les Etats membres que pour les contribuables afin d'assurer l'efficacité des nouveaux dispositifs (§2).

§1 - Un cadre juridique étoffé pour les mécanismes d'assistance administrative concourant au recouvrement des créances fiscales

⁹³⁸ Bien que, dans un Rapport au Conseil et au parlement Européen sur l'utilisation des dispositions d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales durant la période 2005-2008. (Doc.COM 2009) 451, final, 4 Septembre 2009, la Commission Européenne souligne l'augmentation significative des montants recouvrés (Soit une augmentation de 60%), cet accroissement n'a pas la conséquence d'une amélioration des taux de recouvrement. Il est le produit de l'augmentation significative des demandes de recouvrement émanant des Etats membres (En 2003, les Etats membres ont reçu 3355 demandes d'assistances, en 2007 ce chiffre s'élevait à 11.794. En fait, la Commission a reconnu que le taux globale de recouvrement afférent aux demandes de recouvrement entre Etats membres était en 2011 de l'ordre de 5%, cité par H.HAMADI, le renouvellement de l'assistance...art. précité, P.54.

⁹³⁹ Proposition de Directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances relative aux taxes, impôts, droits et autres mesures du 2 février 2009 (Doc.com(2009), 28 final.

⁹⁴⁰ H.HAMADI, art. Précité P.54.

⁹⁴¹ Idem. P.54.

⁹⁴² Comme le souligne Mr. HAMADI dans son article précité: «La voie de l'harmonisation en matière fiscale demeure restreinte dans la mesure où nombre d'Etats membres sont encore très réticents à abandonner une compétence souveraine souvent centrale dans la définition des politiques économiques et sociales qu'ils mènent. A cet obstacle politique s'ajoutent des difficultés techniques inhérentes aux différentes traditions juridiques des Etats membres et à leurs pratiques administratives », P.57.

⁹⁴³ Idem P.55 .

Les deux nouvelles Directives apportant des améliorations plus au moins importantes aux mécanismes classiques de l'assistance administrative en matière de recouvrement afin d'assurer la régularité des opérations de recouvrement des impôts (A), de favoriser la célérité de recouvrement (B) ou encore de développer la coopération directe des administrations fiscales (C).

A - L'affirmation de la subsidiarité de l'assistance à la notification

Bien qu'elle soit une étape nécessaire et essentielle afin d'assurer aussi bien la régularité des procédures d'imposition et de recouvrement que le paiement volontaire des impositions dues, la notification des différents actes ou décisions, qu'ils soient administratifs ou judiciaires n'est pas aisée dans un contexte transfrontalier. L'assistance à la notification prévue par les deux nouvelles Directives permet d'assurer la régularité des procédures d'imposition et de recouvrement et elle offre aux contribuables de sérieuses garanties d'être informés aussi bien des obligations fiscales qui pèsent sur eux dans un Etat membre autre que celui dans lequel ils résident que des mesures de poursuite et de recouvrement qui y ont été engagées.

Cette procédure de notification permet de résoudre les difficultés pratiques que pourrait rencontrer l'autorité compétente de l'Etat requérant afin de notifier les documents à un redevable qui se trouve dans l'Etat requis. En effet, l'autorité requise notifie au destinataire tous les actes et toutes les décisions, y compris judiciaires, relatives à la créance ou à son recouvrement émanant de l'autorité requérante⁹⁴⁴. La Directive de base a présenté le modèle de la demande de notification dans lequel il faut indiquer le nom, l'adresse et tout autre renseignements utiles à l'identification du destinataire auquel l'autorité requérante a normalement accès, la nature et l'objet de l'acte ou de la décision à notifier et, le cas échéant, le nom et l'adresse du débiteur et la créance visée dans l'acte ou la décision, ainsi que tout autre renseignement utile⁹⁴⁵.

La demande de notification peut concerner toute personne physique ou morale sur la connaissance d'un acte ou d'une décision et l'autorité requise procède à cette notification selon sa procédure interne⁹⁴⁶. Si nécessaire, et sans mettre en péril le respect de la date limite de notification indiquée dans la demande, l'autorité requise invite l'autorité requérante à fournir des renseignements supplémentaires. L'autorité requérante fournit tous les renseignements supplémentaires auxquels elle a normalement accès. En aucun cas, l'autorité requise ne peut mettre en cause la validité de l'acte ou de la décision dont la notification est demandée⁹⁴⁷.

Toutefois, «l'assistance à la notification entre Etats membres demeure subsidiaire dans la mesure où une demande aux fins de notification ne peut être introduite que si l'Etat

⁹⁴⁴ Article 5, par.1 de la Directive 76/308/CEE du Conseil.

⁹⁴⁵ Article 5, par.2 de la Directive 76/308/CEE du Conseil.

⁹⁴⁶ Article 9 et 10 de la Directive 77/794/CEE de la Commission.

⁹⁴⁷ Article 11 de la Directive 2002/94/CE de la Commission.

membre requérant n'est pas en mesure de procéder lui-même à la notification des dites documents ou lorsqu'une notification directe donnerait lieu à des difficultés disproportionnées »⁹⁴⁸.

B - L'accélération du recouvrement forcé des créances fiscales par le biais d'un titre exécutoire européen

Dans un passé récent, l'un des écueils flagrants du recouvrement européen des créances fiscales résidait dans l'écoulement du temps entre la demande d'assistance de la mise en œuvre concrète des mesures d'exécution dans l'Etat membre requis.

L'article 7 de la Directive de base prévoyait que la demande de recouvrement devait être accompagnée d'un exemplaire officiel ou d'une copie certifiée conforme du titre (et le cas échéant d'autres documents nécessaires) qui en permet l'exécution dans l'Etat requérant. L'article 8 prévoyait également que, le cas échéant, le titre serait homologué, reconnu, complété ou remplacé selon les dispositions de l'Etat requis. Selon la constatation de la Commission, cette disposition de l'article 8 « a fortement entravé l'efficacité des accords » prévoyant l'assistance au recouvrement. C'est la raison pour laquelle la Commission a proposé de modifier l'article 8 afin que le titre permettant l'exécution du recouvrement soit directement reconnu et traité automatiquement comme un titre de l'Etat requis⁹⁴⁹.

La Directive « assistance au recouvrement » adopte la formule d'un titre exécutoire européen qui prend la forme d'un « instrument uniformisé permettant le recouvrement »⁹⁵⁰ et qui constitue le fondement unique des mesures de recouvrement et des mesures conservatoires adoptées par l'Etat membre requis. Sa validité n'est plus conditionnée à des questions de traduction de reconnaissance dans le for de l'Etat membre requis, comme c'était le cas auparavant par les titres exécutoires initiaux. Ce titre exécutoire européen qui accompagne la demande de recouvrement se substitue juridiquement au titre initial⁹⁵¹.

L'autorité compétente de l'Etat requis procède à la demande de recouvrement comme s'il s'agissait de ses propres créances⁹⁵². La Directive 2001/44 du Conseil a modifié l'article 8 de la Directive de base, en précisant que « le titre permettant l'exécution du recouvrement de la créance soit directement reconnu et traité automatiquement comme un instrument permettant l'exécution d'une créance de l'Etat membre où l'autorité requise a son siège. »⁹⁵³. Pourtant, en cas de besoin, selon les dispositions en vigueur de l'Etat requis, le titre permettant l'exécution du recouvrement de la créance peut être homologué, reconnu, complété ou remplacé par un titre permettant son exécution dans son territoire⁹⁵⁴. Endéans les trois mois suivant la date de réception de la demande, les Etats membres s'efforcent d'achever les formalités consistant à homologuer le titre, à le reconnaître, à le compléter ou à le

⁹⁴⁸ Idem, P.58.

⁹⁴⁹ Cette proposition a été retenue également par le Conseil dans la nouvelle Directive (article 1, par.6 de la Directive 2001/44/CE du Conseil, 15 juin 2001). Ainsi l'article 8 a été mis en conformité avec le principe fondamentale de l'égalité de traitement des créances de l'Etat requérant.

⁹⁵⁰ Idem, P.58.

⁹⁵¹ Le titre exécutoire initial est le titre exécutoire national qui autorise l'adoption de mesures d'exécution en application de la législation interne de l'Etat membre considéré, comme le définit, M.HAMADI, art précité P.58.

⁹⁵² Article 6, par.2 de la Directive 76/308/CEE du Conseil.

⁹⁵³ Paragraphe 1 de la Directive 76/308/CEE du Conseil.

⁹⁵⁴ Par.2 de la Directive 2001/44/CE du Conseil.

remplacer, sauf dans les cas d'une contestation. Elles ne peuvent pas faire l'objet d'un refus, si le titre est correctement rédigé. En cas de dépassement du délai de trois mois, l'autorité requise informe l'autorité requérante des raisons qui le motivent⁹⁵⁵. Si l'une de ces formalités donne lieu à une contestation concernant la créance et/ou le titre exécutoire permettant émis par l'autorité requérante, l'action est portée devant la juridiction compétente de l'Etat requérant⁹⁵⁶.

Toutefois, l'assistance aux fins de recouvrement forcé demeure subsidiaire dans la mesure où les autorités de recouvrement de l'Etat membre requis n'ont pas vocation à se substituer à celle de l'Etat membre requérant, elle doivent simplement l'assister ponctuellement lorsque le recouvrement national des créances fiscales s'avère impuissant à permettre l'apurement de la dette fiscale. L'exigence de l'épuisement des voies d'exécution internes souffre néanmoins de deux exceptions afin d'éviter que le recours à l'assistance au recouvrement soit inutilement retardés. Elle ne trouve pas à s'appliquer⁹⁵⁷ :

- lorsque, manifestement, le contribuable défaillant ne possède pas d'actifs dans l'Etat membre requérant ou que ces actifs sont dérisoires par rapport au montant de la créance et que dans le même temps l'Etat requérant dispose d'informations spécifiques montrant la présence d'actifs dans l'Etat membre requis ;
- lorsque l'engagement des procédures de recouvrement dans l'Etat membre requérant entraînerait des difficultés disproportionnées par rapport au recouvrement opéré par l'Etat membre requis.

Aussi, un autre problème auquel est confronté le déroulement de la procédure d'assistance au recouvrement au sein de l'UE est celui soulevé par l'article 10 de la Directive de base, les créances de l'Etat requérant ne jouissaient d'aucun privilège dans l'Etat requis. La Commission européenne, dans la proposition de directive modificatrice de la Directive de base a d'abord retenu cet article, c'est-à-dire que les créances à recouvrer par l'autre Etat membre ne jouiraient d'aucun privilège par rapport aux créances analogues nées dans cet Etat⁹⁵⁸. Pourtant, la Commission est revenue sur cette proposition afin d'accorder aux créances de l'Etat requérant des privilèges identiques à ceux des créances analogues nées dans l'Etat requis⁹⁵⁹.

Finalement, le Conseil n'a retenu ni la première et ni la deuxième proposition et a en fait adopté une position médiane. La Directive 2001/44/CE du Conseil modifiée par la Directive 2010, même si elle n'accorde pas toujours les privilèges nationaux aux créances dans autres Etats membres, a assoupli la règle en précisant que l'Etat requis procède au recouvrement comme si c'était sa propre créance (article 6npar.2), et en employant les termes «... ne jouissent pas nécessairement des privilèges... » au lieu des termes «... ne jouissent d'aucun privilège... ». L'article 10 de la Directive est donc devenu comme suit ; »

⁹⁵⁵ Deuxième alinéa de la Directive 2001/44/CE du Conseil.

⁹⁵⁶ Troisième alinéa de la Directive 2001/44/CE du Conseil.

⁹⁵⁷ Idem. P.59.

⁹⁵⁸ Article 10 de la Proposition de Directive modifiant la Directive 73/308/CEE du Conseil, COM (1998) 364 final du 25.06.1998.

⁹⁵⁹ Article 10 de la Proposition de Directive modifiant la Directive 73/308/CEE du Conseil, COM (1999) 183 final du 07.05.1999.

Nonobstant l'article 6, paragraphe 2, les créances à recouvrer ne jouissent pas nécessairement des privilèges des créances analogues nées dans l'Etat membre où l'autorité requise a son siège ».

Lorsqu'on veut toutefois établir une coopération plus avancée, il faut accorder les mêmes privilèges aux créances des partenaires européennes. Ceci marquerait une différence de la pratique européenne. Malgré cela, les pays se méfiant d'un rapprochement sur le plan de la procédure fiscale, même au sein de l'Union européenne.

C - Développement de la coopération directe entre les administrations fiscales européennes

En vue de garantir une plus grande transparence concernant les résultats obtenus par chaque Etat membre, à la fois par l'application de la Directive et le respect des obligations qui lui incombent en vertu de celle-ci, l'article 25 de la Directive de base avait prévu simplement que chaque Etat membre informerait la Commission des mesures qu'il avait pris pour l'application de la Directive. Cependant, la Commission n'était pas satisfaite de l'application de cet article, car les informations mentionnées par cet article étaient trop inégales et incohérentes pour en tirer des conclusions précises sur des Etats membres. C'est pourquoi, la Commission a proposé de modifier l'article 25 afin de contrôler le fonctionnement de la procédure et les progrès réalisés par chaque Etat membre grâce à une base plus solide pour collecter ces informations⁹⁶⁰.

Au-delà des modifications de la Directive de base de l'assistance au recouvrement, la Commission, a encore souligné que même la Directive de la Commission 77/794/CEE du 4 novembre 1977 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308/CEE devrait être modifiée. Les articles portant sur la communication afin de tenir compte du système de communication électronique et les délais de réponses et d'intervention devraient être actualisés et réduits considérablement. Comme le souligne la Commission⁹⁶¹, une simple contraction des délais ne constitue pas une solution lorsque les raisons qui sont à l'origine de la longueur de la procédure subsistent : un tel développement aurait pour seul effet de donner un plus grand nombre de réponses négatives, bien que plus rapides. Des détails plus courts seraient appropriés en association avec les autres mesures prises telles que l'utilisation des communications électroniques. Les délais devraient être modifiés afin de susciter un dialogue entre les Etats membres requérants et requis ; ceci même est au cœur de la coopération. L'obligation d'échange des noms, les références et les connaissances linguistiques des agents à l'origine de la demande et de ceux qui y donnent suite, favoriserait également ce dialogue.

⁹⁶⁰ COM (1998) 364 final du 25.06.1998, p.9. Avec la nouvelle directive l'alinéa suivant a été ajouté à l'article 25 de la Directive de base : « Chaque Etat membre informe annuellement la Commission du nombre de demandes de renseignements, de notification et de recouvrement qu'il adresse et reçoit chaque année, du montant des créances concernées et des montants recouverts. La commission fait rapport tous les deux ans au Parlement européen et au Conseil sur l'utilisation de ces dispositions et sur les résultats obtenus. » (article premier, paragraphe 13 de la Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001).

⁹⁶¹ COM (1998) 364 final du 25.06.1998, p.10.

Les Etats membres demeurent totalement libres de mettre en œuvre la possibilité de présence dans les bureaux, voire de participation aux enquêtes administratives, de fonctionnaires de l'Etat requérant, prévu par les deux nouvelles Directives, dans le respect de leurs législations internes et selon leur propre volonté⁹⁶². En effet, la mise en œuvre de ces modalités de coopération administrative demeure tributaire d'accord bilatéral qui peut être ponctuel ou général dans la mesure où la teneur comporte soit une assistance passive ou active⁹⁶³. La simple présence dans les bureaux de fonctionnaires de l'Etat membre requis, leur permettrait d'assister aux enquêtes administratives ou dans les instances judiciaires en cas de demande de mesures conservatoires.

À cette participation passive, les Etats membres peuvent demander une participation active et qui permet aux fonctionnaires étrangers d'interroger des personnes et/ou d'examiner directement dûment mandatés par l'Etat requis (art- 7 de la Directive du 16 mars 2010).

Dans cette optique les statistiques montrent que les dispositions relatives à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement ont été utilisées de manière intensive au cours de la période 2009-2010. L'augmentation des montants recouverts prouve l'utilité de cette coopération entre les Etats membres.

L'application de la nouvelle législation de l'UE à partir du 1^{er} janvier 2012, devrait encore améliorer l'efficacité de l'assistance en matière de recouvrement. En outre, les Etats membres doivent examiner dans quelle mesure il est possible d'améliorer leurs dispositions législatives, procédures et instruments nationaux concernant la collecte et le recouvrement de l'impôt. A cette fin, la Commission mettra en place des groupes de projet Fiscalis chargés de formuler des recommandations sur les meilleures pratiques dans ce domaine. La Commission assistera également les Etats membres dans le développement de l'échange spontané et automatique d'informations aux fins du recouvrement. Sur la base de l'expérience acquise par les Etats membres dans l'application du nouveau cadre législatif, la Commission examinera également si d'autres initiatives de l'UE devraient être prises pour améliorer l'assistance mutuelle en matière de recouvrement, notamment en ce qui concerne les mesures de précaution et les situations d'insolvabilité⁹⁶⁴.

Les statistiques fournies par les Etats membres montrent une augmentation du nombre de demandes d'assistance au titre de la législation de l'UE (première colonne dans le graphique ci-dessous).

Il apparaît également que le cadre législatif de l'Union est beaucoup plus largement utilisé entre les Etats membres de l'Union que toute autre forme d'accords ou de mécanismes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement. L'utilisation d'autres mécanismes en matière d'assistance mutuelle entre les Etats membres (deuxième colonne dans le graphique ci-dessous) montre une tendance à la baisse au cours de la période 2005-2010. (Les données

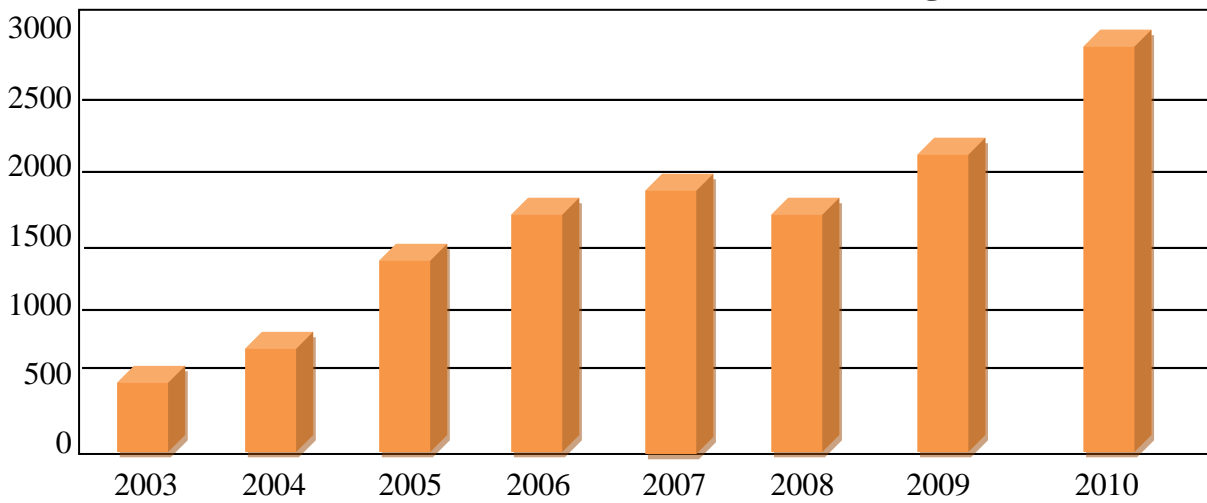
⁹⁶² Idem, P.59.

⁹⁶³ Idem, P.59

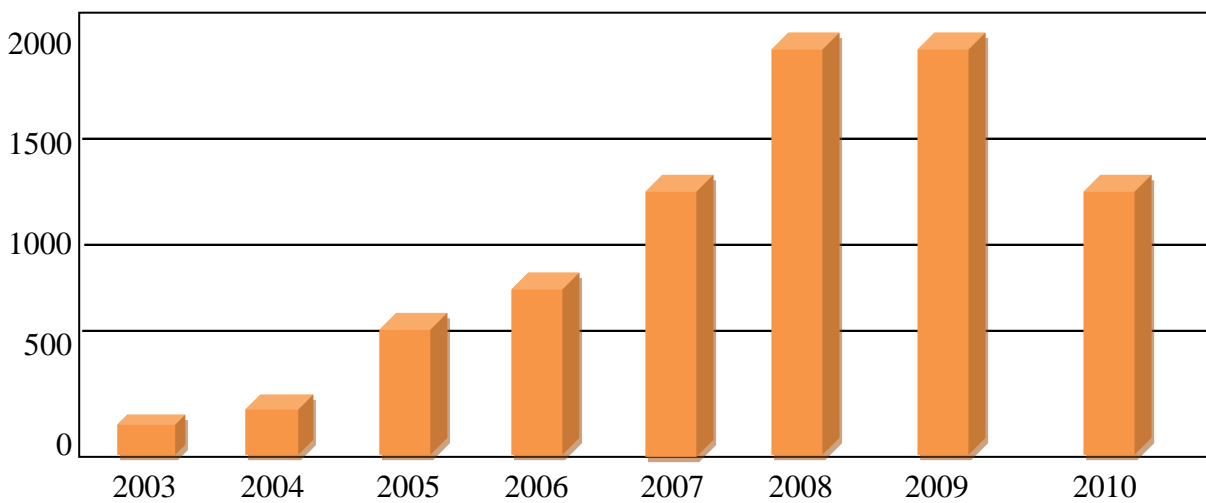
⁹⁶⁴ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen sur l'assistance en matière de recouvrement COM(2010).

sur l'utilisation d'autres mécanismes en matière d'assistance mutuelle ne sont disponibles que pour la période allant de 2005 à 2010⁹⁶⁵.

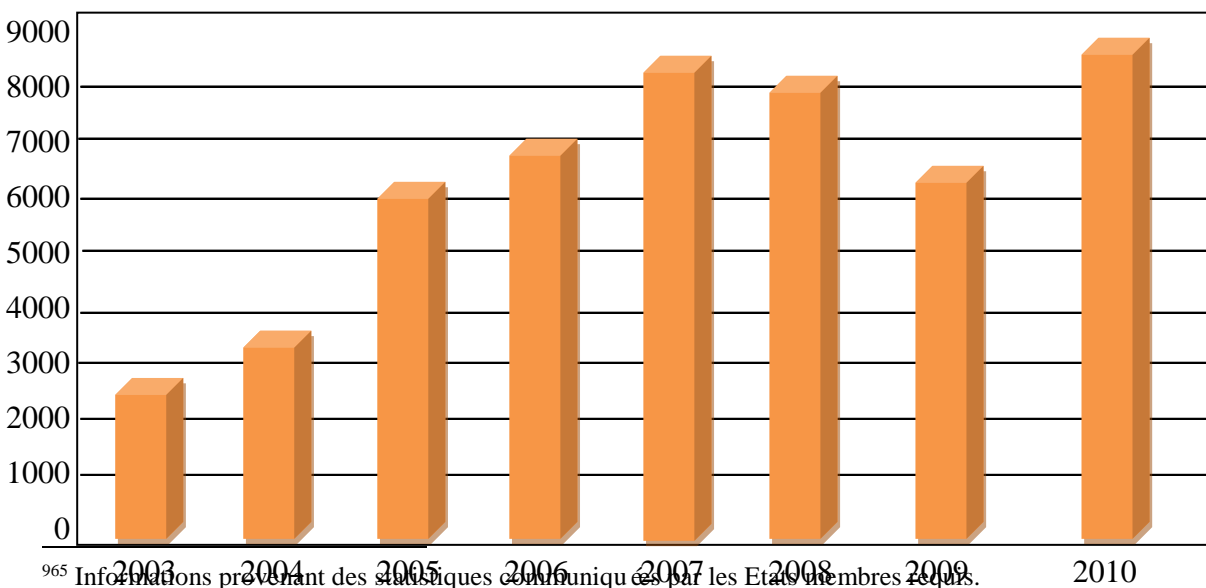
1-Evolution du nombre de demande de renseignements



2-Evolution du nombre de demande de notification



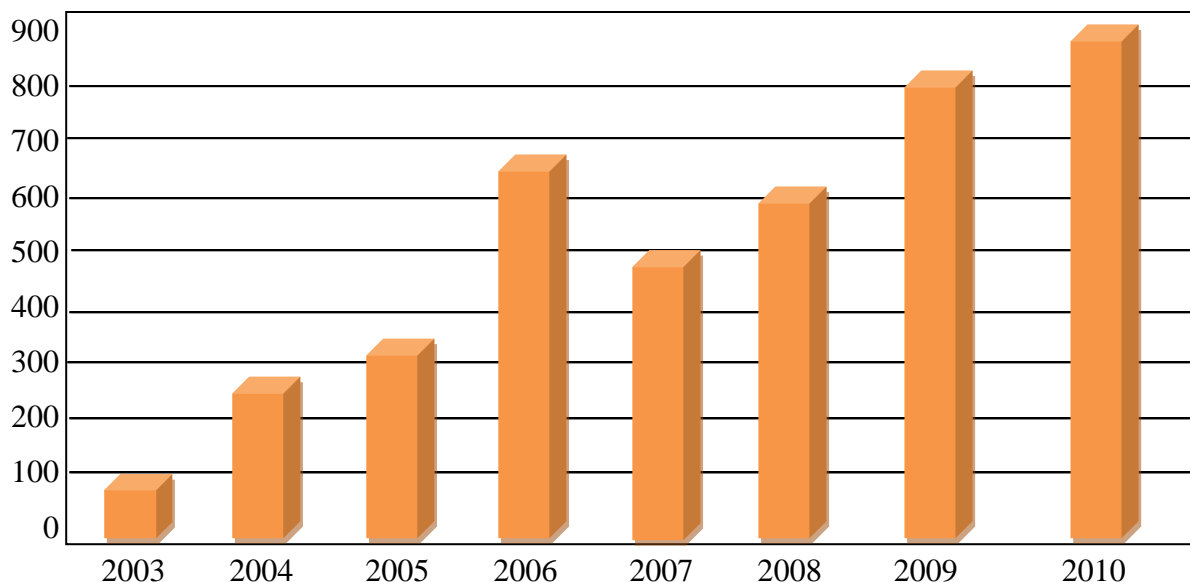
3-Evolution du nombre de demandes de recouvrement



⁹⁶⁵ Informations provenant des statistiques communiquées par les Etats membres requis.

4-Evolution global des montants recouvrés

L'évolution des montants effectivement recouvrés affiche une tendance à la hausse. Par rapport aux sommes recouvrés en 2003 (indice 100), les montants recouvrés sont passés à plus de 840 en 2009 et à près de 880 en 2010⁹⁶⁶.



L'augmentation du nombre de demandes d'assistance démontre que les Etats membres ressentent la nécessité de collaborer étroitement dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

Bien que les montants recouvrés aient augmenté durant la période 2005-2008, un renforcement supplémentaire de la législation existante dans ce domaine est nécessaire afin de faire face au nombre accru de demandes d'assistance mutuelle et d'améliorer l'efficacité de l'assistance au recouvrement.

§2- Les garanties consenties par l'assistance administrative tant aux Etats membres qu'aux contribuables

Afin que l'hétérogénéité des législations nationales ne sera pas un frein aux améliorations apportées à l'assistance administrative en matière de recouvrement, le principe de traitement équivalent entre Etats membres est imposé comme palliatif à l'harmonisation (A) est un cadre juridique primaire plus ou moins étendue et mis en place (B).

A - Principe de traitement équivalent entre les Etats membres

Ce principe de traitement équivalent vaut pour les enquêtes administratives, la notification de documents et pour l'adoption de mesures d'exécution pour des mesures conservatoires. Ainsi, si une demande de mesure exécutoire ou de mesures conservatoires peut être déclinée en raison de la situation du débiteur, ou lorsque le recouvrement de la

⁹⁶⁶ Statistiques des Etats membres requis précisant les sommes recouvrées à la demande d'autres Etats.

créance est de nature à susciter de graves difficultés d'ordre économique ou sociale dans l'Etat membre requis, c'est à la condition que cette exception soit prévue dans la législation de l'Etat requis⁹⁶⁷.

Le principe de l'égalité de traitement entre les créances nationales et celles des autres Etats membres doit être appliqué de manière plus cohérente dans la procédure de l'assistance au recouvrement. Lorsque les avantages globaux ne sont pas satisfaisants, les partenaires ne donneront pas la priorité au recouvrement des autres Etats. C'était le cas en 1998 lors de la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement dans l'Union Européenne. Cette situation a donné lieu au cycle infernal « bénéfice faible/investissement faible », ce dernier étant une des lacunes importantes du système. Par contre si les Etats membres avaient pu obtenir des résultats satisfaisants de la procédure, ils auraient pu encourager celle-ci.

La Commission a proposé deux solutions pour rompre ce cycle⁹⁶⁸. En premier lieu, la différence de traitement visée à l'article 10 devrait être remplacée par une garantie d'égalité de traitement effective avec les créances nationales équivalentes, ou bien l'Etat requérant devrait indemniser l'Etat requis pour la tâche administrative accomplie dans le cadre de l'assistance mutuelle.

Finalement, ni l'une et ni l'autre des propositions de la Commission n'a été retenue par le Conseil. Pourtant, même s'il ne s'est pas prononcé clairement sur l'éligibilité de traitement avec les créances nationales équivalentes, le Conseil a modifié l'article 10 de la Directive de base en donnant aux Etats la possibilité d'accorder le même traitement aux créances étrangères⁹⁶⁹.

Ce traitement équivalent ne va toutefois pas jusqu'à l'obligation d'accorder aux créances d'un autre Etat membre les mêmes privilèges que ceux dont l'Etat membre requis dispose pour lui-même à moins que celui-ci est reconnu aux créances d'autres Etats membres les mêmes préférences. Si donc le traitement équivalent n'est pas total entre les créances nationales et les créances étrangères, il est en revanche absolu entre les différentes créances étrangères.

Toutefois, la Directive « assistance au recouvrement » prévoit certaines limites apportées au principe du traitement équivalent⁹⁷⁰ :

⁹⁶⁷ Cette exception peut être rattachée à la notion d'ordre public reconnue comme limite à l'assistance au recouvrement à l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE (2005) et à l'article 21 de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et l'OCDE.

⁹⁶⁸ COM (1998) 364 final du 25.06.1998, p.8.

⁹⁶⁹ Article 10 de la directive de base était comme suit ; « Les créances à recouvrer ne jouissent d'aucun privilège dans l'Etat membre où l'autorité requise a son siège. » et avec la nouvelle Directive 2001/44/CE du Conseil est devenu comme suit ; « ...les créances à recouvrer ne jouissent pas nécessairement des privilèges des créances analogues nées dans l'Etat membre où l'autorité requise a son siège », (par.6). En outre le quatrième considérant de la Directive a bien précisé que « pour permettre un recouvrement plus efficace et plus efficace des créances qui font l'objet d'une demande de recouvrement, il convient que le titre permettant l'exécution de la créance soit traité, en principe, comme un titre de l'Etat membre où l'autorité a son siège ».

⁹⁷⁰ Article 18-2 de la Directive du 16 mars 2010.

- les dispositions relatives aux demandes de mesures exécutoires ou de mesures conservatoires, aux modalités de l'échange d'informations, à la participation de fonctionnaires étrangers et à la notification des documents ne peuvent pas être mobilisés pour des créances pour lesquels plus de cinq ans se sont écoulés entre la date d'échéance de la créance dans l'Etat membre requérant et la date de demande d'assistance initiale ;
- Aucune obligation d'assistance ne pèse sur les Etats membres lorsque la demande d'assistance a pour objet une créance inférieure à 1500 €.

Le principe du traitement équivalent est traduit par une clause insérée dans la Directive de la clause de la NPF. En effet, lorsqu'un Etat membre accorde une coopération plus étendue pour un Etat tiers que celles assurées entre Etats membres par cette Directive, il ne peut pas refuser d'assurer un traitement équivalent à un Etat membre qui souhaiterait organiser une coopération aussi étendue avec lui.

B - Un cadre juridique protecteur des Etats membres et des contribuables

1- La prescription

Les règles concernant les délais de prescription demeurent régies par la législation de l'Etat membre requérant. Toutefois, il est tenu compte des actes pris dans le cadre de l'assistance tant par l'Etat membre requérant que l'Etat membre requis pour déterminer leurs effets sur l'écoulement du délai de prescription. Sur ce point, c'est par référence aux effets reconnus par la législation de l'Etat membre requérant que la suspension, l'interruption ou la prolongation des délais de prescription sont déterminées.

Enfin, l'Etat membre requis peut accorder au contribuable défaillant, en vertu de son droit national, un délai de paiement ou autoriser un paiement échelonné

2- Le droit d'action du contribuable en matière de recouvrement

Le contribuable peut contester la créance, le titre exécutoire initial, le titre exécutoire européen ou encore la validité de la notification que l'Etat membre requérant aurait effectué directement. Cette contestation a pour effet, de suspendre les mesures d'exécution. En revanche, les contestations concernant les mesures exécutoires prise dans l'Etat membre requis ou la validité d'une notification effectuée par une autorité compétente du dit Etat membre doivent être portées devant les instances compétentes de ce dernier.

Lorsque l'intéressé conteste la créance ou le titre émis dans l'Etat de l'autorité requérante, il peut porter l'action devant l'instance compétente de l'Etat requérant. Cependant, si la contestation porte sur les mesures d'exécution prises dans l'Etat de l'autorité l'action est portée devant les tribunaux de l'Etat requis. Dès que l'autorité requise a pris connaissance de l'introduction de l'action, elle suspend la procédure d'exécution. Si l'autorité compétente de l'Etat requis l'estime nécessaire, sans attendre la demande de l'Etat requérant, elle peut recourir à des mesures conservatoires afin de garantir le recouvrement selon la législation de

son droit interne⁹⁷¹. L'Etat requis prend également les mesures conservatoires sur la demande motivée de l'Etat requérant. La Directive 2001/44/CE du Conseil (article premier par.7) vient d'ajouter que l'autorité compétente de l'Etat requérant peut, conformément aux lois, aux règlements et aux pratiques administratives en vigueur dans son Etat, demander à l'autorité requise de recouvrer une créance contestée, pour autant que les lois, les règlements et les pratiques administratives en vigueur dans l'Etat requis le permettent. Si l'issue de la contestation se révèle favorable au débiteur, l'autorité requérante est tenue de rembourser toutes sommes recouvrées, ainsi que toute compensation due, conformément à la législation en vigueur de l'Etat requis.

3- Les conséquences d'une procédure amiable sur le recouvrement

La nouvelle Directive du 16 mars 2010 envisage utilement le cas des procédures amiables que les Etats membres peuvent ouvrir, le plus souvent en application de la convention fiscale qui les lie, pour régler une situation probable de double imposition.

Ainsi, en présence d'une procédure amiable lancée à l'initiative de l'Etat membre requérant ou de l'Etat membre requis dont le résultat pourrait avoir une incidence sur la créance pour laquelle une assistance a été demandée, les mesures de recouvrement devront être suspendues ou arrêtées jusqu'à ce que cette procédure ait été menée à terme.

Toutefois, les mesures de recouvrement sont poursuivies en présence « d'une situation de la plus haute urgence résultant d'une fraude ou d'une insolvabilité ».

4- Protection des informations et encadrement de leur divulgation

Les informations échangées sont couvertes par le secret professionnel et protégées selon la législation en vigueur dans l'Etat membre récipiendaire pour des informations de même nature.

Les nouvelles Directives tendent à concilier les intérêts de l'Etat membre requis qui souhaite conserver une certaine maîtrise sur l'utilisation des informations qu'il fournit et ceux de l'Etat requérant qui peut avoir intérêt à user des informations qui lui sont transmises à des fins légitimes :

- d'abord, sans qu'aucune autorisation ne soit nécessaire, les informations transmises par l'Etat membre requis, peuvent servir pour l'établissement et le recouvrement des cotisations sociales obligatoires. Ces informations peuvent également être utilisées à des fins judiciaires dans le cadre de poursuites en matière d'assiette et recouvrement.
- En outre, avec l'autorisation préalable de l'Etat membre requis, elles peuvent être utilisées à d'autres fins sous certaines conditions ;
- en l'absence d'opposition de l'Etat membre requis ou en cas d'autorisation préalable de celui-ci, elles peuvent être également transmises par un Etat membre tiers, lorsque ces informations peuvent présenter un intérêt pour celui-ci tant qu'en matière d'assiette qu'en matière de recouvrement.

⁹⁷¹ Article 12 d la Directive 76/308/CEE du Conseil.

En dépit de Cette dynamique communautaire en matière d'assistance au recouvrement il est toutefois signalé que ce type de coopération bute sur certains limites qui réduisent la teneur de ce dispositif . En effet l'autorité compétente de l'Etat requis n'est pas obligée d'accorder son assistance à la demande de recouvrement de l'autorité compétente de l'autre Etat membre sous certaines conditions. L'article 14 de la directive de base qui a été modifié par l'article premier par.8 de la Directive 2001/44/CE du Conseil modifié par la directive 2010 a prévu la possibilité de décliner la demande d'assistance si le recouvrement de la créance est de nature, en raison de la situation du redevable, à susciter de graves difficultés d'ordre économique ou social dans l'Etat requérant, même si les lois ou les règlements et les pratiques administratives en vigueur, dans l'Etat requis, permettent une telle mesure dans le cas de créances nationales analogues. De plus, elle ne procède pas au recouvrement de la créance de l'Etat membre, lorsque ce dernier n'a pas épuisé les voies d'exécution de la créance dans son territoire.

Elle n'est pas tenue d'accorder non plus la demande de renseignements, la demande de notification et la demande de recouvrement, lorsque ces demandes initiales concernant des créances ayant plus de cinq ans, à compter du moment où le titre exécutoire permettant le recouvrement est établi conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou aux pratiques administratives en vigueur dans l'Etat membre où l'autorité requérante a son siège, jusqu'à la date de la demande. Toutefois, si la créance ou le titre fait l'objet d'une contestation, le délai commence à partir du moment où l'Etat requérant établit que la créance ou le titre exécutoire permettant le recouvrement ne peut plus faire l'objet d'une contestation.

Si la législation, la réglementation et les pratiques administratives de l'Etat membre de l'autorité requise ne permettent pas d'effectuer les mesures conservatoires ou le recouvrement demandé, l'autorité requise informe l'autorité requérante dans les plus brefs délais et, en tout état de cause, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la notification de l'autorité compétente de l'Etat requérant.⁹⁷²

L'article 16 de la Directive de base limite l'utilisation des documents et des renseignements obtenus uniquement pour le but du recouvrement de la créance par les personnes ou autorités compétente, y compris les autorités judiciaires. Il permet également de communiquer les renseignements obtenus à des personnes intéressées.

L'article 20 de la Directive 2002/94 a institué le comité du recouvrement composé de représentants des Etats membres et présidé par le représentant de la Commission, afin d'examiner toute question relative à l'application de l'assistance au recouvrement des créances. Ce comité se réunit régulièrement pour discuter des questions et suggestions soumises par la Commission et les Etats membres.

Quant à la clause du secret et aussi applicable au renseignements échangés par voie électronique. Ces renseignements sont traités confidentiellement et couverts par le secret professionnel. Ils bénéficient de la protection accordée à des informations de même nature par la loi nationale de l'Etat membre qui les a reçus. Ces informations peuvent être utilisées à

⁹⁷² Article 25 de la Directive 2002/94/CEE de la Commission

l'occasion, droits, taxes et autres mesures mentionnées par la Directive de base de l'assistance au recouvrement.⁹⁷³

Bien que le Modèle OCDE de 1981 n'ait pas enregistré le succès escompté, son influence a en revanche, abouti à des mécanismes de coopération de portée multilatérale telle que la dynamique communautaire de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (**Section III**).

Section 3 - La Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE

Comme développé précédemment, la convention élaborée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe et ouverte à la signature le 02 janvier 1988, comporte un volet concernant le recouvrement des créances fiscales et elle est entrée en vigueur en 1995. Cette convention va notamment permettre d'harmoniser les règles internationales de notification de documents à l'étranger⁹⁷⁴.

Force est de constater que parallèlement au niveau bilatéral, il existe d'autres formes de coopération au recouvrement à caractère multilatéral qui ont été élaborées dans diverses enceintes internationales notamment au sein d'organisations internationales à vocation régionale regroupant des pays de niveau économique, social et développement comparable⁹⁷⁵.

La Convention Multilatérale comprend 32 articles et comporte aussi bien la coopération administrative en vue de l'échange de renseignements étudiés dans la 1^{ère} partie que l'assistance en matière de recouvrement fiscal. Elle couvre tous les impôts à l'exception des droits de douanes (V.art.2), se distinguant ainsi des conventions fiscales bilatérales. Elle permet aux administrations des pays participants de coopérer entre elles pour faire respecter leurs législations fiscales nationales, au moyen d'échanges de renseignements et de contrôles fiscaux multilatéraux simultanés, et de s'entraider pour le recouvrement de l'impôt.

Cet aspect de la coopération y est figuré de manière plus avancée et du détail⁹⁷⁶. En intégrant tant la mise en place de mesures exécutoires pour le recouvrement dans un autre Etat⁹⁷⁷, que la notification d'actes fiscaux d'un autre Etat⁹⁷⁸ ou l'adoption de mesures provisoires ou conservatoires.

La demande d'assistance doit être accompagnée des documents exigés par les lois de l'Etat requérant pour établir que des impôts sont définitivement exigibles⁹⁷⁹. Les créances fiscales de l'Etat requérant, définitivement fixées sont acceptées par l'Etat requis et perçues conformément à la loi applicable pour le recouvrement et la perception de ces propres impôts⁹⁸⁰.

⁹⁷³ Article 22-23 de la Directive 2002/94 de la Commission.

⁹⁷⁴ Article 19-1 de la Directive du 16 mars 2010.

⁹⁷⁵ F.G.PRATS, op.cit.P.13.

⁹⁷⁶ Article 11-16 de la Convention Multilatérale.

⁹⁷⁷ Article 11 de la Convention Multilatérale.

⁹⁷⁸ Article 17 de la Convention Multilatérale.

⁹⁷⁹ Article 11 para 02 de la Convention Multilatérale.

⁹⁸⁰ Article 11 para 01 de la Convention Multilatérale.

La Convention Multilatérale ne comporte aucune clause limitant cette vue à un des nationaux de l'Etat requis, alors que les conventions ou Les Modèles de Convention antérieures sur l'assistance administrative contenaient en général un article stipulant que l'Etat requis ne fournira d'assistance à l'encontre de ces propres nationaux. En effet, la Convention Multilatérale prévoit une assistance à l'encontre de toutes personnes qui ont une dette fiscale à l'égard de l'Etat requérant, que cette personne soit un résident d'une partie ou d'un Etat tiers⁹⁸¹.

Enfin, l'article 30 de la convention confère aux Etats d'émettre une réserve sur toute assistance au recouvrement au moment de la signature.

De ce qui précède, il en résulte que l'insertion de l'article 27 dans la Convention Modèle OCDE, le renouvellement du dispositif communautaire et la ratification de la Convention Multilatérale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe soulignent les efforts entrepris en vue d'intensifier la coopération en matière de recouvrement.

C'est pourquoi, doit être analysé dans les développements suivants la substance de la coopération administrative en matière de recouvrement fondée sur les conventions fiscales.

Chapitre III - L'exécution de la créance fiscale par un Etat étranger dans le cadre de la procédure d'assistance

A l'instar de la coopération administrative en matière d'assiette qui vise à faciliter l'échange de renseignements et garantir l'application correcte de la convention fiscale ainsi que la législation fiscale par les Etats contractants, la coopération au recouvrement se révèle beaucoup plus ambitieuse dans la mesure où elle vise à garantir une exécution correcte de cette législation.

Ce faisant, la procédure ainsi prévue permet aux autorités compétentes de l'Etat requérant de recourir à des mesures exécutoires applicables dans l'Etat requis. La coopération au recouvrement établit les mécanismes de collaboration a posteriori intervenant après que la créance est déterminée, alors que l'échange de renseignements exige une assistance préalable pour vérifier la justesse du calcul du montant de la créance fiscale.⁹⁸²

L'absence, jusqu'en 2003, d'une clause type dans les Modèles de convention (OCDE ou ONU) et sans doute responsable de la dispersion des contenus de la portée et des effets de l'article prévoyant de l'assistance au recouvrement dans certaines conventions fiscales bilatérales. A la suite de ses négociations les points essentiels de l'article tel que les conditions à remplir, la portée de l'assistance à fournir, les voies de procédures à suivre, les garanties reconnues aux citoyens et la répartition des frais afférents à l'assistance ont été précisés par les deux pays⁹⁸³. L'apparition de l'article afférent à l'assistance au recouvrement dans Les Modèles de Conventions a beaucoup facilité et encouragé les Etats négociateurs à s'inspirer de ce dispositif en y intégrant dans leurs conventions.

Par conséquent, les dispositifs prévus par la Convention Modèle OCDE sur l'assistance au recouvrement en matière de créances fiscales, par la Convention Multilatérale

⁹⁸¹ Article 01 de la Convention Multilatérale.

⁹⁸² F.G.PRATS, op.cit. P10

⁹⁸³ F.G.PRATS, op.cite.P17.

et par l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE sur le revenu et la fortune, demeure les principaux instruments juridiques régissant les principes fondamentaux de cette coopération.

La performance du second aspect de la coopération comme celui du premier d'ailleurs, demeure tributaire dans une large mesure à la fois de l'octroi de la capacité à demander l'assistance par l'Etat requérant (**Section I**) et de l'obligation ou de la volonté de donner suite à ces demandes par l'Etat requis (**Section II**).

Section 1- L'octroi de la capacité de l'Etat requérant

Le dispositif conventionnel tant bilatéral que multilatéral en matière d'assistance au recouvrement détermine la portée de cette assistance au regard des impôts et personnes visés (§1) et désigne l'autorité habilitée à formuler une demande d'aide au recouvrement dont les conditions formelles et les principes y relatifs reposent sur les articles ou leurs commentaires intéressés (§2).

§1 - La portée de l'assistance

Les articles des conventions relatifs à l'assistance au recouvrement sont de manière générale explicites quant aux créances fiscales concernées (**A**) et les personnes visées (**B**).

A - Les créances fiscales visées

Souvent, les Etats signataires des conventions fiscales bilatérales tendant à éliminer les doubles impositions portent leurs collaborations sur les impôts qui constituent l'objet de la convention à savoir les impôts sur le revenu ou sur la fortune ou sur les successions. Cette limitation est de facto si on ne précise pas l'article relatif à l'assistance au recouvrement qui n'est pas limité par l'article 2 réservé aux impôts pour lesquels la convention s'applique.

Toutefois, les Etats contractants disposent d'une marge de manœuvre pour étendre l'assistance à d'autres impôts que ceux visés par la convention sur le double imposition.

L'étendue de cette assistance est bien précisée de façon explicite dans l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE selon lequel «(...) cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2 ...». Les Etats contractants peuvent inclure dans l'article d'assistance au recouvrement toutes catégories d'impôts que les Etats estimeront opportun de couvrir par cette assistance même ceux pour lesquels les autres articles de la convention ne seront pas appliqués. D'où similitude avec l'élargissement en matière d'assistance à l'assiette. Dans ce cas, les Etats sont libres à inclure des impôts indirects y compris les cotisations de sécurité sociale, comme énuméré par la convention multilatérale d'assistance mutuelle au recouvrement dans son article 2. L'article 27 et le Modèle de 1981 ne précisent pas les impôts visés par l'assistance, afin d'englober tous les types d'impôts à condition qu'ils ne soient pas contraires à la convention⁹⁸⁴.

⁹⁸⁴ Commentaire sur l'article 2 .par.1 du Modèle de 1981 P.24.

Les Etats peuvent alternativement limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'assistance au recouvrement en dressant une liste détaillée des impôts. Pour ces pays, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE propose une autre définition de l'article 27 rédigée comme suit⁹⁸⁵ : "le terme créance fiscale", tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants, prévus par les Etats contractants, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts du recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :

- a- (Dans l'Etat A)....
- b- (Dans l'Etat B).... »

Dans la pratique, si les Etats optent pour la délimitation du champ d'application des mécanismes de coopération, cela pourrait conduire à l'élargissement du champ d'application des conventions fiscales. Comme l'a précisé M.PRATS, « l'entraide administrative n'est pas conditionnée par le champ d'application des autres clauses de la convention et qu'en outre il convient de renforcer et d'élargir son champ d'application pour permettre un meilleur contrôle des situations d'évasion ou de contournement des obligations fiscales. Toutefois, cette tendance se heurte à des limitations notables pour ce qu'est de l'assistance en matière de recouvrement »⁹⁸⁶.

1- Les éléments de la créance fiscale employés par les conventions fiscales

Les Conventions Modèles ont défini la créance fiscale en vue de clarifier les éléments et la composition du montant de la créance fiscale qui sont susceptibles d'être différents d'un pays à l'autre. En effet, le terme de « créance fiscale » englobe aussi bien le principal que l'accessoire de l'impôt selon les définitions de l'OCDE. Elle recouvre habituellement l'impôt initialement établi, les intérêts de retard, les amendes et pénalités dues au titre du non-respect des obligations fiscales ainsi que les frais engagés par l'Etat requérant pour le processus de recouvrement⁹⁸⁷. Les Conventions Modèles⁹⁸⁸ définissent le terme de la créance fiscale de façon « compréhensive selon l'expression de M.MONTAGNER⁹⁸⁹.

Le Modèle de l'OCDE de 1981 considère que la « créance fiscale » se compose de l'impôt et des intérêts et frais de recouvrement y afférents dus ou non encore acquittés. L'assistance au recouvrement ne se limite pas seulement à l'impôt proprement dit, ce qui comprend également le principal, les suppléments, surtaxe et centimes additionnels, mais elle s'applique aussi aux intérêts de retard et aux frais de recouvrements.

La Convention Multilatérale, quant à elle ajoute à ces éléments les sommes exigées pour « les amendes administratives ». Ce concept introduit une différence entre le

⁹⁸⁵ Commentaire sur l'article 27.Par. 2, P 349.

⁹⁸⁶ F.G.PRATS, op.cit.P.18

⁹⁸⁷ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, Module général, approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, 26 janvier 2007, P.9.

⁹⁸⁸ Article 3.b du Modèle de 1981, Article 3-c de la Convention Multilatérale et le paragraphe 2 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE.

⁹⁸⁹ G.MONTAGNIER, art précité P.362.

Modèle de 1981 et la Convention Multilatérale. Pourtant le commentaire sur Le Modèle de l'OCDE, à rappeler que les Etats contractants peuvent élargir l'assistance en matière de recouvrement aux amendes administratives fiscales sans caractère pénal. Mais l'article 3 du Modèle ne l'a pas établi en raison du manque d'unanimité entre les Etats et d'uniformité entre leurs pratiques administratives⁹⁹⁰.

Quant à l'article 27 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, il utilise le terme comme suit : «une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus » pour désigner la créance fiscale. En plus, non seulement des impôts prélevés pour le compte des Etats, mais également des impôts recouvrés pour le compte des collectivités territoriales qui font partie intégrante du terme «créance fiscale » objet d'une assistance. Ces commentaires précisent également que la définition de la créance fiscale de l'article 27 s'applique aussi «aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme »⁹⁹¹.

Si les Etats préfèrent ne pas préciser le terme de créance fiscale dans les conventions fiscales au niveau bilatérale, c'est l'Etat requérant qui déterminera la composition de la créance conformément à sa propre législation fiscale. Tout élément figurant dans le titre exécutoire qui sera considéré comme une créance fiscale conformément à la législation interne de l'Etat requérant, devra donc recevoir l'attention de l'Etat requis⁹⁹².

Les Etats ont employé le terme de créance fiscale selon ses considérations et selon leurs systèmes juridiques internes dans les conventions fiscales conclues au niveau bilatéral. On y trouve, entre autre, mentionnés les impôts ou prélèvements fiscaux proprement dits, les majorations les impôts complémentaires, les indemnités pour retard, les intérêts, les frais et les couts de la procédure de recouvrement, les amendes n'ayant pas un caractère pénal, les obligations en matière de responsabilité civile, les amendes à caractère civil ou administratif etc.

Cependant, s'agissant des éléments accessoires tels que les intérêts, les majorations et les indemnités compensatoires qui viennent s'ajouter à la créance fiscale, se pose la problématique de savoir si le montant reste tel que fixé au moment de la demande d'assistance de l'autre Etat, ce montant étant inscrit dans le titre exécutoire, ou bien si cette somme peut être ajustée en fonction de la date de recouvrement effectif par l'Etat requis, de façon à respecter le concept d'indemnisation⁹⁹³. Ce point n'a pas été traité par Les Modèles ou par la Convention Multilatérale. Les Etats décideront dans le cadre d'un accord mutuel. A notre avis, la deuxième alternative devrait l'emporter comme l'exige normalement la pratique administrative nationale pour leurs propres créances fiscales.

2- Les caractéristiques de la créance fiscale

⁹⁹⁰ Commentaire sur l'article 3 du Modèle de 1981 de l'OCDE, Op.cit. P.26.

⁹⁹¹ Paragraphe 2 des Commentaires de l'OCDE sur l'article 27 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, P.348.

⁹⁹² F.G.PRATS , op .cit , P.20

⁹⁹³ Idem, P.21.

L'assistance au recouvrement ne peut être demandée que pour les créances fiscales qui peuvent être mises en recouvrement et ne peuvent plus être contestées⁹⁹⁴ selon les termes de l'article 27, pour déclencher la procédure d'assistance en recouvrement, la créance fiscale doit être «recouvrable » et «doit être due par une personne qui à ce moment-là ne peut pas empêcher son recouvrement en vertu des lois de cet Etat requérant». Il y a deux conditions; premièrement l'Etat requérant doit disposer du droit de recouvrer la créance fiscale selon sa législation nationale et puis, deuxièmement, il faut qu'il n'y ait plus de possibilités de s'opposer à ce recouvrement ni sur le plan juridique et ni sur le plan administratif par le redevable.

Ces principes disposant des conditions de la demande à l'assistance au recouvrement sont également des garanties indirectes pour les contribuables. En effet, l'Etat requérant ne peut demander assistance à son partenaire que lorsque la créance fiscale est définitive et exécutoire. C'est à dire qu'en cas de contestations sur une fraction de l'impôt, la procédure de l'assistance au recouvrement ne pourra pas être demandée pour la totalité de cet impôt.

Ce double principe fondamental posé par le Modèle de 1981a a été reconduit ultérieurement par les deux autres Modèles ultérieurs avec certaines assouplissements comprenant la Convention Multilatérale, celle-ci a annoncé les mêmes principes pour la créance fiscale pour qu'elle puisse être l'objet de l'assistance, toutefois, elle a rappelé aux Etats contractants qu'ils peuvent décider autrement⁹⁹⁵. C'est à dire que l'Etat requérant peut demander le recouvrement sans attendre l'issue des procédures en cours. Cette possibilité prévoit de favoriser la demande de recouvrement vis-à-vis de certains pays dans lesquels les contribuables disposent de larges possibilités de recours et assurer que ces recours n'empêcheront pas le recouvrement de la créance. Bien évidemment, en cas de recouvrement indu, l'Etat requérant sera tenu de rembourser au contribuable les montants d'impôts, augmentés, le cas échéant des frais annexés selon le droit interne. Néanmoins, si la créance fiscale en question était exécutée contre une personne non résidente de l'Etat requérant la double garantie devrait être assurée vis-à-vis de cette personne. Il ne suffira pas que la créance n'ait pas été contestée mais il faudrait encore (sauf toujours accord spécifique des parties) qu'elle ne puisse plus être contestée. Seules les voies de recours effectives dans l'ordre juridique interne devront avoir été épuisées, c'est-à-dire les voies de recours ordinaires comme l'appel et le pourvoi en cassation et non les voies extraordinaires telles la révision ou la rétraction d'un jugement qui a été rendu⁹⁹⁶.

Quant au paragraphe 3 de l'article 27, ses commentaires ont laissé la porte ouverte à la mise en œuvre de l'assistance dans ces cas. Ils ont rappelé que «dans de nombreux Etats une créance fiscale peut être recouvrée même lorsqu'il existe encore un droit de recours auprès d'un organisme administratif ou d'un tribunal en ce qui concerne la validité ou le montant de la créance»⁹⁹⁷, à condition que la législation interne de l'Etat requis donne

⁹⁹⁴ Article 6-paragraphe 2 du Modèle de 1981, article 11-paragraphe 2 de la Convention Multilatérale, paragraphe 3 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE.

⁹⁹⁵ Article 11 de la Convention Multilatérale.

⁹⁹⁶ Commentaire sur l'article 11. Para. 2 de la Convention Multilatérale.

⁹⁹⁷ Commentaire sur l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE, P.349.

également l'autorisation de recouvrer la créance fiscale pour laquelle les recours sont en cours.

Par ailleurs, il n'est cependant pas indispensable d'attendre cette étape de la procédure pour demander une assistance aux fins de recouvrement et d'adopter d'autres mesures s'y rapportant. C'est le cas notamment des mesures conservatoires ou du recours à la structure administrative de l'autre Etat pour faciliter la communication des notifications à caractère fiscal⁹⁹⁸, il convient de faire preuve d'une certaine prudence, car il y'a toujours un risque de remboursement des préjudices causés par la coopération administrative aussi bien au particulier concerné qu'à l'Etat requis.

Le champ d'application de l'assistance au recouvrement n'est pas seulement circonscrit par le type de créances fiscales. Les critères quantitatifs pourraient être conditionnés par cette procédure d'assistance. Les Etats peuvent décider d'un seuil minimum des montants recouvrables au-dessous duquel il n'y'aura pas lieu de formuler de demande d'assistance. La justification traditionnellement donnée à cette limitation⁹⁹⁹, et qu'il convient de respecter les charges qui pèsent sur le service public, de ne pas importuner un Etat par une demande d'assistance si le montant de la dette à recouvrer est peu important. Dans le cas contraire, l'Etat requérant doit éviter également toute disproportion entre la modicité des créances à recouvrer et le montant des frais engagés pour la mise en œuvre de l'assistance. Même si toutes les conventions fiscales ne retiennent pas un seuil plancher à cet égard, la pratique des administrations évite parfois de demander à leurs collègues étrangers le recouvrements des petites sommes¹⁰⁰⁰.

Les Etats peuvent envisager un plafonnement des sommes ouvertes par l'assistance au recouvrement. M.LUDWING est d'avis que la limitation maximale du montant des sommes à recouvrer pourrait aider au rapprochement de législation trop dissemblables des Etats contractants sur tel ou tel point qui importe aux négociations.

B- Les personnes visées

Lorsqu'elles prévoient des clauses relatives à l'assistance au recouvrement, les conventions ne limitent pas en principe leur portée en ce qui concerne les personnes auxquelles elles s'appliquent. Dans ce cas, l'assistance peut concerner des résidents d'Etat tiers.

Par exemple un contribuable résident du pays **A**, qui doit au pays **A**, des impôts ne pouvant être recouverts dans le pays **A**, détient des biens immobiliers dans le pays **B**, l'autorité compétente du pays **A** peut demander à l'autorité compétente du pays **B** une assistance en matière de recouvrement des impôts par la liquidation du bien dans le pays **B**.¹⁰⁰¹

⁹⁹⁸ F.G.PRATS, op-cit, P.22.

⁹⁹⁹ R.LUDWING, art. précité P.9.

¹⁰⁰⁰ R.LUDWING, art. précité P.10

¹⁰⁰¹ Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, approuvé par le Comité des affaires de l'OCDE le 27 janvier 2007. P8.

Toutefois, certaines conventions fiscales peuvent limiter l'assistance aux impôts dus par les résidents de l'un ou l'autre des Etats contractants. Certains pays excluent leurs propres ressortissants de l'assistance en matière de recouvrement des impôts¹⁰⁰².

En effet, certaines conventions contiennent des dispositions expresses d'exclusion de certaines personnes. C'est le cas, par exemple de la convention franco-luxembourgeoise du 4 avril 1958 selon laquelle les holdings luxembourgeois au sens de la loi de 1929 ne sont pas concernés par l'assistance au recouvrement ; les derniers étant exclus du champ d'application de la convention¹⁰⁰³.

C'est aussi le cas de la convention franco-américaine du 31 août 1994 selon laquelle l'assistance au recouvrement ne peut jouer à l'encontre des nationaux (personnes physiques ou morales) de l'Etat requis¹⁰⁰⁴. Les Etats unis pourront classer sans suite une demande formulée par la France concernant le recouvrement de l'impôt français ou paiement duquel un américain se serait soustrait. Toutefois, un contribuable ne pourrait se prévaloir de sa double nationalité pour s'opposer aux mesures d'assistance.

Deux catégories de personnes sont visées par l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE et de la Convention Multilatérale d'assistance mutuelle de Conseil de l'Europe et de l'OCDE), à savoir l'assujetti (contribuable) et les personnes tierces qui sont responsables ou non de paiement de la dette fiscale. L'appréciation de la responsabilité d'un tiers diffère selon la législation de l'Etat requérant. On peut citer l'exemple des associés d'une société de personnes, qui sont généralement considérés comme solidairement et individuellement responsable de la totalité des dettes de la société y compris les dettes fiscales.

La tierce partie peut être un détenteur d'un bien ou d'une somme d'argent comme le cas des banques domiciliataires du redevable de l'impôt, elle n'est pas de ce fait tenue du paiement de l'impôt dû, mais peut être saisie par les autorités compétentes pour le recouvrement des créances fiscales du redevable par la liquidation de ses biens.

Le Modèle de l'OCDE du 1981 a précisé dans ses articles 1 et 2 que la convention s'applique à toute personne qui, selon la législation de l'Etat requérant est tenue au paiement de l'impôt.

A ce titre, les commentaires sur le principe (paragraphe de 3 à 13) confirment que le sujet concerné peut être celui auquel s'applique un quelconque principe de responsabilité subjective en matière de paiement de la dette. Conformément aux règles de répartition des fonctions fiscales, la détermination des sujets visés par la demande d'assistance incombe à l'Etat requérant selon sa législation, interne sans que l'Etat requis ait un quelconque pouvoir de révision en la matière. Pourtant l'Etat requis peut refuser de donner suite à la demande

¹⁰⁰² Idem.P.9.

¹⁰⁰³ Dossiers internationaux F.LEFEBVRE, Luxembourg, 5^{ème} éd. Mars 1998.N 417, P.475.

¹⁰⁰⁴ Dossiers internationaux F.LEFEBVR, Etats-Unis, 6^{ème} éd. Mai 1998 P.349.

lorsque la situation de fait qu'engage la responsabilité fiscale est notablement différente de celle admise dans sa législation interne¹⁰⁰⁵.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE considère dans les commentaires du Modèle de 1981 que «dans l'Etat actuel de leur coopération, les pays membre de l'OCDE n'ont guère de raison de refuser leur assistance au recouvrement visant leurs progrès nationaux. Selon la même logique le Modèle de 1981 (ainsi que Les Modèles suivants) prévoit une assistance à l'encontre de toute personne qui a une dette fiscale à l'égard de l'Etat requérant, que cette personne soit un résident de l'un ou l'autre des Etats contractants ou d'un Etat tiers »¹⁰⁰⁶. La créance fiscale de l'Etat requérant même si elle provient d'une personne de l'Etat requis peut faire l'objet d'une assistance au recouvrement selon les principes généraux exposés plus haut.

Enfin, d'autres conventions excluent la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement lorsque la demande porte sur des sujets résidant dans l'Etat requis et doit être mise en œuvre à leur encontre¹⁰⁰⁷.

§2 - Les modalités de mise en œuvre de l'assistance au recouvrement

La demande d'assistance doit être précise quant à l'objet (A) et doit remplir certaines conditions formelles requises (B).

A- L'objet de la demande d'assistance

La demande présentée par l'Etat requérant doit indiquer avec précision la nature de la créance fiscale à recouvrer et quel en est le débiteur. Elle indique surtout l'autorité compétente, le nom, l'adresse (éventuellement aussi la nationalité) de la personne visée dans la demande, l'imposition au titre de laquelle la demande est adressée et la période ou la date au titre de laquelle cette imposition a été établie. Cette formule a été présentée par le protocole de Modèles de Mexico¹⁰⁰⁸ et de Londres¹⁰⁰⁹ et a été reconstruit par le Modèle de 1981¹⁰¹⁰ et par la Convention Multilatérale¹⁰¹¹. Les Modèles de Mexico et de Londres n'avaient ajouté que la demande de recouvrement d'impôt devrait mentionner également le montant du principal des intérêts dus, la date à partir de laquelle ces intérêts commencent à couvrir, la nature et le montant de la pénalité fiscale ainsi que tous autres renseignements de nature à faciliter ou à accélérer le recouvrement.

L'Etat requérant doit également préciser certains autres documents relatifs à la créance fiscale.

¹⁰⁰⁵ Commentaires sur l'article 1 du Modèle de 1981, para 12.

¹⁰⁰⁶ Commentaire sur l'article 1 du Modèle de 1981, P24.

¹⁰⁰⁷ Par exemple les conventions entre l'Arménie et la Bulgarie 1995, ou entre l'Arménie et l'Irlande de 1995, cité par F.G.PRATS. op. cit. P.32

¹⁰⁰⁸ Article IV du Modèle de Mexico.

¹⁰⁰⁹ Article III du Modèle de Londres.

¹⁰¹⁰ Article 13 du Modèle de l'OCDE de 1981.

¹⁰¹¹ Article 18 de la Convention Multilatérale.

Les détails que les Etats souhaitent voir figurer dans la demande sont généralement mentionnés soit dans le corps même des conventions particulières d'assistance comme il est proposé par le Modèle de 1981 et la Convention Multilatérale, soit dans les accords ou les protocoles complémentaires d'une convention générale de double imposition comme le propose l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE.

B- Les conditions formelles de la demande d'assistance

S'agissant des conditions formelles, les deux conventions Modèles spécifiés sur l'assistance administrative, celle du Modèle de 1981 et la Convention Multilatérale ont réservé un article sur le sujet. Tandis que l'article 27 a renvoyé aux autorités compétentes des Etats le soin de préciser les détails dans un accord distinct. La plupart des conventions accordent une attention particulière à la présentation formelle de la demande en énumérant les pièces qui doivent l'accompagner. La plupart du temps des pièces exigées telles que prévues aux articles 7 du Modèle de l'OCDE de 1981 et 13 de la Convention Multilatérale, sont les suivantes :

- L'attestation précisant que
- la créance fiscale correspond à un des impôts visés par l'assistance et ne peut plus être contesté;
- La copie officielle du titre exécutoire qui permet à l'Etat requis d'entreprendre des actions de recouvrement ;
- Le cas échéant, une copie certifiée de la décision y relative émanant d'un organe administratif ou d'un tribunal.

Dans cette attestation, l'Etat requérant doit aussi indiquer si après si cette décision, d'autres recours restent ouverts, dans l'affirmative, ce n'est que lorsque les délais de mise en œuvre de ces recours seront écoulés que l'on pourra dire que la créance ne peut plus être contesté ;

- Les autres documents exigés pour le recouvrement.

Les autorités compétentes des Etats pourraient décider au niveau bilatéral que les autres documents doivent être accompagnés pour la demande d'assistance.

En outre, il est exigé dans le deuxième paragraphe de l'article que soit signalée toute modification des critères d'exigibilité et de la créance fiscale dans l'Etat requérant qui entraîne une modification des critères d'exécution dans l'Etat requis.

L'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE a laissé le choix aux autorités compétentes des deux Etats de préciser les documents exigés avec la demande d'assistance.

Dans ce cas, elles préfèrent énoncer dans le protocole de leur convention de double imposition, les documents annexés à la demande d'assistance au recouvrement. Toutefois, le

manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement des impôts a présenté une liste qui énumère les éléments à inclure à la demande qui sont les suivants ¹⁰¹²:

- Référence au fondement juridique de la demande ;
- Désignation de l'autorité compétente de l'Etat requérant et du fonctionnaire des impôts chargé du dossier ;
- Nom du contribuable et/ou du tiers détenant son/ses actifs : nom, date de naissance, adresse physique et adresse électronique (dans l'Etat requérant et l'Etat requis), numéro de téléphone, nationalité, nom et adresse de l'employeur, situation de famille, profession, numéro d'identification fiscale ou autre numéro d'identification ;
- Actifs connus du contribuable dans l'Etat requis et informations permettant de les identifier.
- Numéro du compte bancaire devant être utilisé par le règlement de l'impôt collecté ;
- Nature et montant total de la créance fiscale (principal, intérêt, pénalités et autres amendes et frais) libellé dans la devise dont il a été convenu, date jusqu'à laquelle les intérêts ont été calculés.
- Numéro sous lequel la créance a été enregistrée ;
- Période correspondant à la créance fiscale.
- Eléments de référence, y compris les mesures prises dans l'Etat requérant pour recouvrer la créance fiscale.
- Caractéristiques particulières de la date limite (période de prescription) correspondant à la date de la créance (y compris les moyens permettant de l'interrompre).
- Nom, numéro de téléphone et adresse électronique du fonctionnaire des impôts à contacter si besoin est (si cette personne agit en qualité de délégué de l'autorité compétente).
- Référence copie de l'instrument pouvant servir à autoriser les actions de recouvrement engagés par l'Etat requérant.
- Toutes autres informations pertinentes.

Même avant cette présentation détaillée par l'OCDE, dans le commentaire du premier paragraphe de l'article 27, le Comité des affaires fiscales, à titre d'exemple, avait cité quelques documents susceptibles d'être attachés au document officiel de la demande. En effet, ce sont des documents qui ont été formulés par le Modèle de 1981 et par la Convention Multilatérale, «une déclaration en vertu de laquelle la créance fiscale est recouvrable et est due par une personne qui ne peut, en vertu de la loi de l'Etat requérant, empêcher son recouvrement ou une copie officielle de l'instrument qui permet le recouvrement dans l'Etat requérant. Une traduction officielle des documents dans la langue de l'Etat requis devrait également être formulée. Il pourrait également être convenu, le cas échéant, que l'instrument permettant le recouvrement dans l'Etat requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'Etat requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que

¹⁰¹² Manuel de l'OCDE en matière de recouvrement, Op.cit., PP.30-31.

possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier Etat ».¹⁰¹³

Tous ces points impliquent naturellement que la demande d'assistance au recouvrement soit présentée par écrit. A la suite de cette première étape effectuée par l'Etat requérant, l'Etat requis poursuivra la procédure.

Section 2 - L'intervention de l'Etat requis dans le cadre d'une demande d'assistance au recouvrement

Dès réception de la demande d'assistance de l'Etat requérant, l'autorité compétente de l'Etat requis doit procéder à son accusé de réception et à la vérification de sa recevabilité ou de son rejet en fonction des conditions prévues par la convention. Cette obligation résulte du dispositif du Modèle de 1981 (article 11-1) et de la Convention Multilatérale (Article 11-1) qui prévoient que l'Etat requis doit procéder au recouvrement de la créance fiscale de l'Etat requérant de la même manière que s'il reconnaît ses propres créances.

Ensuite, l'Etat requis doit "valider" le titre exécutoire de l'Etat requérant par référence aux titres exécutoires administratifs qui permettent à l'administration fiscale de l'Etat requis de prendre les mesures exécutoires voulues¹⁰¹⁴. Cette validation est importante puisqu'elle « permet d'étendre à la créance de l'Etat requérant les conditions d'exécution dont bénéficient les créances fiscales de l'Etat requis selon sa propre législation. La validation attribue à la prétention de l'Etat requérant certains moyens propres à la créance fiscale de l'Etat requis »¹⁰¹⁵.

La procédure aussi mise en œuvre obéit à certain principe (§1) doit prendre certaines mesures afin d'assurer le recouvrement de la créance fiscale objet de l'assistance (§2).

§1- Les principes régissant l'intervention de l'Etat requis

L'Etat requis doit recouvrer l'impôt étranger comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales. Ce sont alors les règles de l'Etat requis qui sont applicables (A). Mais l'assimilation à ses créances fiscales n'échappe pas à certaines dérogations qui ouvrent la voie à l'application des règles de l'Etat requérant (B). En revanche, l'Etat requis a le droit de décliner la demande d'assistance au recouvrement lorsque l'Etat requérant n'a pas épuisé les moyens de droit interne pour recouvrer la créance objet de cette assistance sollicitée (C).

A- Les règles de droit interne de l'Etat requis

L'exécution de l'assistance en matière de recouvrement dépend des règles fiscales internes de l'Etat requis et des mécanismes prévues pour l'exécution de créances fiscales de cet Etat. Ces règles sont appliquées grâce à l'inclusion dans les conventions d'une clause de renvoi qui met cet Etat en mesure d'appliquer les règles internes d'exécution pour recouvrer la créance fiscale de l'Etat requérant. Selon cette clause qui figure dans Les Modèles de

¹⁰¹³ Commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE, op. cit., P.347.

¹⁰¹⁴ Article 7 para.2 du Modèle de 1981.

¹⁰¹⁵ F.G.PRATS, Art précité P.28.

conventions ¹⁰¹⁶ «l'Etat requis procède au recouvrement comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales ».

Autrement dit, le recouvrement doit être poursuivi par l'Etat requis sauf disposition conventionnelle contraire, conformément aux procédures prévues par le recouvrement de ses propres impôts.

Par exemple, le paragraphe 3 de l'article 38 de la convention franco-camerounaise de 1976 modifié et rédigé comme suit ¹⁰¹⁷ : «au vu de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de perception ont lieu dans l'Etat requis conformément aux lois ou règlements applicables pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts ».

L'engagement des voies d'exécution appropriées (judiciaire ou administrative) pour l'Etat requis nécessite une collaboration étroite de l'Etat requérant qui doit fournir certains renseignements accompagnés de divers documents cités supra .D'où le recours à l'échange de renseignements préparatoire au recouvrement des créances fiscales pour garantir le succès de la procédure d'assistance au recouvrement.

Le principe d'assimilation aux créances fiscales de l'Etat requis, a été retenu depuis le Modèle de 1928 de la SDN. Ce choix de législation de l'Etat requis pour le recouvrement de la créance fiscale de l'Etat requérant et n'est pas surprenant, car on ne peut demander aux agents des administrations de l'Etat requis d'appliquer des mesures d'une législation étrangère induisant des difficultés tant pour les fonctionnaires que pour l'opinion publique¹⁰¹⁸.

En conséquence, les mécanismes d'exécution de la créance fiscale de l'Etat requérant n'impliquent donc à aucun moment l'obligation ou le pouvoir par l'Etat requis de mener des actions ou prendre des mesures administratives d'un caractère différent de celles utilisées pour le recouvrement de ses propres impôts¹⁰¹⁹.

Etant donné que l'Etat requis recouvre cette créance à l'Etat étranger comme s'il s'agissait de sa propre créance, il peut consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné si la législation ou sa pratique administrative le permet dans des circonstances analogues¹⁰²⁰. L'Etat requis doit en informer préalablement l'Etat requérant. Le début de ces délais de paiement accordés par l'Etat requis, est de permettre au contribuable de mobiliser des avoirs afin de payer sa dette fiscale. Cet article prend en compte l'élément essentiel de souplesse qui figure dans la plupart des procédures de recouvrement en présence d'une situation financière véritablement difficile ou des difficultés rencontrées par un contribuable pour réaliser certains biens dans un court laps de temps¹⁰²¹. Si l'Etat requérant ne peut pas s'opposer à cette initiative de son partenaire, « il pourrait lui demander quand même de

¹⁰¹⁶ Article 6 para.1 du Modèle de 1981, article 11,para.1 de la Convention Multilatérale, article 27 para 3 du Modèle de l'OCDE.

¹⁰¹⁷Cas cité par ADEL ABDELWAHAB. B.M « l'Evolution des conventions fiscales international conclues entre les pays développés et les pays en développement, OP. Cit .p 223.

¹⁰¹⁸ R.LUDWING, art. précité P.18.

¹⁰¹⁹ F.G.PRATS, art. précité P29.

¹⁰²⁰ Article 11 du Modèle de 1981 et Article 16 de la Convention Multilatérale.

¹⁰²¹ Commentaire sur l'article 11 concernant les délais de paiement du Modèle de 1981, P.45 et commentaire sur l'article 16. de la Convention Multilatérale P.44.

prendre éventuellement des mesures conservatoires afin d'éviter que le redevable ne mette du temps pour organiser son insolvabilité »¹⁰²².

Ce sont les principes de l'Etat requis qui seront appliqués sur la créance fiscale de l'Etat requérant. Pourtant, si dans l'Etat requis n'existe pas ce genre d'impôt que va faire l'Etat requis ? Dans ce cas, l'Etat requérant indiquera la nature de la créance fiscale, les éléments qui la composent, la date d'expiration de la créance fiscale et l'actif à partir duquel elle peut être recouvrée. L'Etat requis suivra alors la procédure applicable aux créances concernant l'un de ses propres impôts, similaires à celui de l'Etat requérant ou toute autre procédure appropriée s'il n'existe pas d'impôts similaires¹⁰²³.

Il faut d'autre part, comme l'a précisé M.LUDWIG, « ménager les scrupules auxquels la divergence des mesures d'exécution pourrait donner lieu en ce qui concerne le sentiment public cette fois-ci dans l'Etat requérant. Il serait très contraire à ce sentiment que l'Etat requis suit une voie de contrainte qui ne serait pas prévue la législation de l'Etat créancier.

Pourquoi dirait-on par exemple dans l'Etat **A**, l'Etat **B** va-t'il emprisonner notre compatriote que s'il était resté sur notre territoire, ne saurait l'objet d'une saisie de ses biens... »¹⁰²⁴. Ainsi, même si la législation de l'Etat requis était appliquée dans la procédure de l'assistance au recouvrement, il faut que ces mesures ne soient pas contraires à la législation de l'Etat requérant. C'est d'ailleurs pourquoi, cette coopération ne pourrait être mise en œuvre de manière satisfaisante que par les pays qui ont des systèmes fiscaux similaires.

Le principe de l'assimilation aux créances fiscales nationales a ainsi « pour effet de limiter l'assistance en matière de recouvrement aux créances pour lesquelles il n'existe plus d'autres droits de recours, si en vertu de la législation de l'Etat requis le recouvrement des créances fiscales de cet Etat n'est pas autorisé tant qu'il existe encore de tels droits¹⁰²⁵.

La coopération administrative n'implique donc pas de mettre en œuvre des pouvoirs réglementaires au service de l'auto contrôle administratif, mais simplement de mener une procédure administrative selon les normes de procédures prévues pour l'accomplissement d'actes nationaux analogues, en vue d'obtenir des résultats propres à un autre ordre juridique¹⁰²⁶.

B- Les dérogations au principe de l'assimilation aux créances fiscales nationales

Le renvoi à la législation de l'Etat requis pour exécuter la créance fiscale connaît néanmoins certaines limites, formulées également par les conventions fiscales.

¹⁰²² G.MONTAGNIER, Art. précité P.370.

¹⁰²³ Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE, P.350.

¹⁰²⁴ R.LUDWING, art.précité P.18

¹⁰²⁵ Commentaires sur le para. 3 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE,P.350

¹⁰²⁶ F.G. PRATS, OP. Cit , P.29.

Le principe d'assimilation aux créances fiscales de l'Etat requis est circonscrit par la formule «procède au recouvrement »; elle ne concerne ainsi que les procédures à mettre en œuvre, sans s'étendre aux règles de fond qui elles, continuent d'être celles de l'Etat requérant¹⁰²⁷. Parmi les dérogations de ce principe, seront analysés les délais de prescription qui sont ceux de l'Etat requérant (1) et les privilèges éventuellement consentis au recouvrement des impôts analogues de l'Etat requis (2).

1- Le délai de la prescription de l'Etat requérant

Dans les discussions qui se sont déroulées, au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, les Etats qui étaient favorables au délai de prescription de l'Etat requis ont suggéré que, si l'Etat requis devait se référer à des délais différents de ceux qui s'appliquent au recouvrement de ses propres créances fiscales, cela risquerait de porter atteinte à la sécurité juridique et à la cohérence de sa législation, tandis que les pays qui étaient favorables au maintien du délai de prescription de l'Etat requérant, ont argumenté que l'Etat requis fournissait seulement son concours pour le recouvrement d'une créance ayant pris naissance dans un autre système juridique, lequel régit, sans contester sa création et son extinction. Dès lors, aussi longtemps que le délai prévu par la loi de l'Etat requérant n'as pas expiré la créance subsisterait et pourrait être recouvrée¹⁰²⁸.

A l'issue de ces débats, la solution qui a été retenue par les trois sources Internationales ainsi que par les Conventions fiscales bilatérales, est celle qui confère le délai de prescription à celui de l'Etat requérant. La législation de l'Etat requérant déterminera la période de prescription des interventions que l'Etat requis doit effectuer, dans la mesure où c'est celui-ci qui établit la période de validité de la créance fiscale¹⁰²⁹. Il s'agit ainsi d'une exception au principe de l'assimilation de la créance fiscale de l'Etat requis. En conséquence, il faut que les conditions temporelles soient précisées dans la demande d'assistance au recouvrement afin que l'Etat requis puisse les prendre en considération et les respecter.

Toutefois, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE rappelle que si la différence est grande entre les délais de prescription de deux Etats, il pourrait être considéré que la sécurité juridique soit compromise dans l'Etat requis lorsqu'il coopère au recouvrement d'une créance fiscale qui serait depuis longtemps prescrite d'après sa législation interne s'il s'agissait de son propre impôts¹⁰³⁰. Cela pourrait conduire à adopter une solution analogue à celle qui figure dans l'article 13 de la convention nordique suivant lequel des délais de prescription sont régis par la législation de l'Etat requis¹⁰³¹.

On est en parfait accord avec M.LUDWING lorsqu'il considère que le délai de prescription de la créance fiscale étrangère devrait être régit exclusivement par la législation

¹⁰²⁷ G.MONTAGNIER, Art. précité P.365.

¹⁰²⁸ Commentaires sur l'article 8 concernant le délai de prescription du Modèle de 1981, P.38 et l'article 14 de la Convention Multilatérale, P.42.

¹⁰²⁹ Article 8 du Modèle de 1981, article 14 de la Convention Multilatérale et l'article 27. Para.5, du Modèle de l'OCDE.

¹⁰³⁰ Commentaires sur l'article 8 concernant le délai de prescription du Modèle de 1981, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE P.39.

¹⁰³¹ LEMENTEC. OP.cit. P.245

de l'Etat requérant sans que jamais, toutefois, le délai ainsi retenu ne puisse être plus long que celui que s'impose l'Etat requis pour ses propres créances de même nature. L'Etat requis ne saurait en effet admettre que soit compromise la sécurité juridique du sol national au service d'une créance étrangère¹⁰³².

Par ailleurs, il est nécessaire que la convention signée entre les partenaires, indique également expressément l'effet des interventions menées par l'Etat requis sur la période de validité prescription de la créance fiscale dans l'Etat requérant. Aussi le deuxième paragraphe de l'article 14 de la convention multilatérale et le deuxième paragraphe de l'article 8 du Modèle de 1981 (l'article 27 du Modèle de l'OCDE ne s'est pas prononcé sur ce sujet) ont précisé que « les actes du recouvrement accomplis par l'Etat requis (...) auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai de prescription, ont le même effet au regard de la législation de l'Etat requérant. L'Etat requis informe l'Etat requérant des actes ainsi accomplis ».

La demande d'assistance au recouvrement ne modifie pas toute seule la possibilité qu'à l'Etat requérant de suspendre ou d'interrompre le délai de la prescription, selon les dispositions fiscales internationales. Les Etats peuvent, néanmoins insérer un article dans leur législation interne en prévoyant le délai supplémentaire en cas de demande d'assistance au recouvrement comme c'était le cas pour l'assistance à l'échange de renseignements en matière d'assiette. Pourtant, dans le cadre de l'assistance au recouvrement, à la suite de la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis selon sa législation et sa pratique administrative, peut prendre des mesures qui interrompent ou suspendent ce délai. L'article précité précise que ce genre d'actes accomplis par l'Etat requis aura le même effet c'est-à-dire qu'ils vont suspendre ou interrompre le délai de prescription au regard de la législation de l'Etat requérant. Par exemple, si l'Etat requis à pris à une certaine date une mesure qui constituerait le point de départ d'un nouveau délai s'agissant de l'une de ses propres créances, l'Etat requérant disposera, à compter de cette même date d'un nouveau délai d'une durée égale à celle que prévoit sa propre législation¹⁰³³.

Un autre élément à caractère temporel qui ne figure pas dans la Convention Multilatérale.

Les deux Etats peuvent prendre des mesures qui ont pour effet de suspendre et d'interrompre le délai de prescription dans les deux Etats, les Etats doivent s'informer réciproquement des mesures prises à cet effet. L'Etat requérant le fera selon ses propres intérêts. C'est pourquoi, le paragraphe 2 de l'article 14 de la Convention Multilatérale met l'accent sur l'obligation de l'Etat requis, d'informer son partenaire, car, c'est bien la loi de l'Etat requérant qui régit le délai et qui doit avant tout veiller à ce que sa créance puisse toujours être exigée.

De ce fait, dans le cadre de la coopération en matière de recouvrement, la clause prévoyant la similitude des effets des interventions de l'Etat requis avec ceux de l'Etat

¹⁰³² R.LUDWING, ART. Précité P.19.

¹⁰³³ Commentaires sur l'article 14 de la Convention Multilatérale.P.42.

requérant, pour ce qui est de la suspension ou de l'interruption des délais, est indispensable afin que les interventions de l'Etat requis puissent entraîner l'interruption prévue dans la législation de l'Etat requérant pour ses propres interventions¹⁰³⁴. Comme l'a proposé l'article 8 du Modèle de 1981 de l'OCDE, «les actes de recouvrement accomplis par l'Etat requis, qui selon la législation, interrompraient ou suspendraient le délai de prescription ont le même effet vis-à-vis du droit de l'Etat requérant.

Un autre élément à caractère temporel qui ne figure que dans la Convention Multilatérale, est la disposition sur la durée maximum du processus d'assistance en matière de recouvrement qui vise à protéger les sujets astreints au paiement. Ce paragraphe a été ajouté dans la Convention Multilatérale dans le Modèle de 1981 n'avait pas été prononcé et ne figure pas dans l'article 27 actuel du Modèle de l'OCDE¹⁰³⁵. En effet le troisième paragraphe de l'article 14 de la Convention Multilatérale prévoit que «l'Etat requis n'est pas tenu de donner suite à une demande d'assistance qui est présentée après une période de quinze ans à partir de la date du titre exécutoire initial ».

L'apparition de ce paragraphe dans une convention est importante, car il y'a des divergences non négligeables entre les systèmes juridiques en matière de délais au-delà desquels les créances ne peuvent plus être exigées.

Il est évident que les Etats n'ont pas la volonté de donner suite à des demandes d'assistance. La période de quinze ans prévue dans la convention, permet d'écartier l'obligation de fournir l'assistance pour des créances trop anciennes. Par ailleurs, ce délai est suffisamment long pour que les éventuels conflits relatifs à l'existence ou à la validité d'une créance puissent être réglés au niveau interne avant de pouvoir demander l'assistance au recouvrement. Le délai maximum de la durée d'assistance court à partir de la date du titre exécutoire qui est le premier titre délivré, permettant l'exécution dans l'Etat requérant¹⁰³⁶.

Dans les conventions fiscales signées entre les Etats, la période maximum varie généralement entre 10 ans et 15 ans. La plupart des conventions n'ont pas fixé la durée maximum du processus d'assistance comme les Modèle OCDE¹⁰³⁷.

2- La créance fiscale de l'Etat requérant est dépourvue du caractère privilégié

Les Etats prévoient dans leurs législations nationales des dispositions visant à conférer à leurs créances fiscales un privilège par rapport à celle des autres créanciers. Le but de ces mesures est bien d'assurer le recouvrement de leurs impôts avant même les autres créanciers.

¹⁰³⁴ F.G.PRATS, op.cit., P.34.

¹⁰³⁵Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a rappelé quand même dans les commentaires du paragraphe 5 de l'article 27 que les Etats contractants peuvent convenir qu'après certains délais, l'obligation d'apporter une assistance n'existe plus, mais il n'a pas prononcé le chiffre concernant la durée maximum.

¹⁰³⁶Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 14 de la Convention Multilatérale, P.43.

¹⁰³⁷F.G.PRATS, article précité, P.34, paragraphe 9 de l'article 27 de la convention fiscale du 9 Décembre 1997 signée entre la France et l'Arménie a prévu cette durée 15 ans.

Le Modèle de 1981¹⁰³⁸, la Convention Multilatérale¹⁰³⁹ et le Modèle OCDE¹⁰⁴⁰ prévoient que les dispositions de l'Etat requis concernant les privilèges pour ses propres créances fiscales ne s'appliqueront pas pour la créance fiscale de l'Etat requérant dont elle fait l'objet d'assistance. Plusieurs raisons poussent à ne pas inclure automatiquement les privilèges pour les créances fiscales étrangères. D'abord, si les résidents d'un Etat connaissent les impôts que cet Etat perçoit et le privilège dont jouissent ces créances fiscales, ils ne sont pas censés connaître également les privilèges attachés aux créances fiscales d'un autre Etat. Il serait très désagréable pour les créanciers de droit privé dans un Etat, de voir que les voies de recouvrement dont ils disposent sont déjà devancées par les créances de l'Etat étranger (l'Etat requérant).

La clause d'assistance administrative peut écarter l'exercice du bénéfice de la créance fiscale de l'Etat requérant, des privilèges spécialement attachés aux créances fiscales de l'Etat requis. Cependant, nombreuses conventions conclues par la France prévoient que les créances fiscales à recouvrer sont assorties dans l'Etat requis des mêmes privilèges et garanties applicables à celles de cet Etat. C'est le cas notamment de nombreuses conventions conclues avec des pays africains où l'on trouve constamment la disposition suivante : « les créances fiscales à recouvrer bénéficient des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales de même nature dans l'Etat de recouvrement ».

On trouve une disposition similaire par exemple, dans la convention avec le Cameroun, le Centre-Afrique, le Burkina-Faso, le Congo, Madagascar etc...¹⁰⁴¹. La convention fiscale Algéro-Française du 19 octobre 1999 entrée en vigueur en 2002.

Enfin, la plupart des Conventions fiscales prévoyant l'assistance en matière de recouvrement ne spécifient pas ce que l'on entend par privilèges de la créance fiscale, ce qui oblige à établir une distinction entre ces mesures de privilège et les moyens et interventions découlant de l'exercice du pouvoir d'autocontrôle exécutoire fondé sur la législation interne de l'Etat requis¹⁰⁴². En revanche d'autres conventions expliquent le privilège de la créance fiscale par les mesures qui donnent la préférence au recouvrement de la créance fiscale par rapport à d'autres créances¹⁰⁴³.

C- L'épuisement des voies de droit interne de l'Etat requérant

Au-delà des limites générales mentionnées dans un article spécifique étudié ultérieurement, il y'a une condition spécifique sur l'obligation d'assistance imposée à l'Etat requis, dans le cadre la procédure de l'assistance au recouvrement. Cette possibilité de décliner une demande a été apporté par le Modèle de 1981¹⁰⁴⁴ et retenue également par la Convention Multilatérale¹⁰⁴⁵ et par l'article 27 du Modèle de l'OCDE¹⁰⁴⁶. En effet, l'Etat

¹⁰³⁸ Article 9 du Modèle de l'OCDE de 1981.

¹⁰³⁹ Article 15 de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁴⁰ Article 27 para.5 du Modèle de l'OCDE.

¹⁰⁴¹ Abdelawahab.B op.cit., P223.

¹⁰⁴² F.G.PRATS, art. Précité P.31.

¹⁰⁴³ Idem P.31.

¹⁰⁴⁴ Article 6, paragraphe 4 Alinéa a du Modèle de 1981.

¹⁰⁴⁵ Article 19 de la Convention Multilatérale.

requis n'est pas obligé de donner suite à la demande d'assistance lorsque l'Etat requérant n'avait pas accompli ou finalisé toutes les procédures et les moyens d'exécution prévus dans sa législation interne. Cette exception, qui exige que les mesures exécutoires internes aient été au préalable épuisées peut être accompagnée d'une disposition prévoyant que pour être exécuté dans l'autre Etat, l'acte qui établit la créance fiscale doit être fermement établi, il appartient en effet, à chaque Etat de recouvrer ses créances sur les personnes et les biens relevant de sa propre juridiction, l'intervention d'administrations déjà surchargées d'Etat tiers ne devant présenter qu'un caractère subsidiaire¹⁰⁴⁷.

Pourtant, l'effet de l'article 27 du Modèle de 1981 et de la Convention Multilatérale est d'apporter un assouplissement des exigences de la règle de l'épuisement des voies internes, en admettant comme exception à cette règle le fait que l'épuisement de ces mesures entraînerait des difficultés disproportionnées. Le principe de subsidiarité devient un titre dans la procédure d'assistance au recouvrement, qui doit en justifier la réalité ou tout au moins, prouver que le recouvrement dans l'Etat requérant « donne lieu à des difficultés considérables »¹⁰⁴⁸. Ce serait le cas, par exemple, si certains actifs ne pouvaient être saisis qu'après une longue procédure, alors qu'il existe dans l'Etat requis des biens dont la saisie serait plus facile¹⁰⁴⁹. On constate comme même que l'épuisement des voies de droit interne n'est pas une condition préalable de l'assistance au recouvrement. Autrement dit, l'Etat requérant peut demander assistance à son partenaire même si lui-même dispose des moyens pour recouvrer la créance fiscale.

D'ailleurs, le Modèle laisse à l'Etat requis le choix de ne pas donner suite à la demande s'il a le sentiment que son partenaire cherche à « exporter » les difficultés de recouvrement de ses impôts pour les transférer sur les administrations des autres Etats¹⁰⁵⁰. Du reste, la demande d'assistance sans épuiser des voies internes n'est pas compatible avec l'opportunité d'un accord prévoyant une aide mais pas un transfert de charge administratif¹⁰⁵¹.

D'autre part, si les Etats requis évoquent souvent cet article qui leur donne la possibilité de décliner la demande d'assistance, ils pourraient affaiblir l'obligation d'accorder une assistance à son partenaire, ainsi que le bon fonctionnement de cette assistance. Ainsi, il conviendrait que l'Etat requis ne demande cette faculté que s'il a des bonnes raisons de supposer que l'Etat requérant dispose encore de moyens d'action adéquats sur son territoire national¹⁰⁵².

Les Modèles de convention de l'OCDE rappellent expressément que si l'Etat requis estime que la créance fiscale de l'Etat requérant est incompatible avec la disposition de la convention fiscale signée entre les deux Etats, il peut encore rejeter la demande d'assistance. La Convention Multilatérale ajoute à cela que l'imposition de l'Etat requérant doit être

¹⁰⁴⁶ Paragraphe 8 alinéa C du Modèle de l'OCDE.

¹⁰⁴⁷ G.MONTAGNIER, art. précité P.367.

¹⁰⁴⁸ Idem, P.367.

¹⁰⁴⁹ Commentaires sur l'article 115 de la Convention Multilatérale P.34.

¹⁰⁵⁰ Article 4-para.4.a du Modèle de l'OCDE de 1981.

¹⁰⁵¹ G.MONTAGNIER, op.cit., P367.

¹⁰⁵² Commentaires sur l'article 19 de la Convention Multilatérale, P.48.

compatible avec les principes d'imposition généralement admis pour que l'Etat requis accorde son assistance¹⁰⁵³.

§2 - Les modalités procédurales de collaboration dans le cadre d'une demande d'assistance au recouvrement

Outre la satisfaction effective de la créance fiscale, l'assistance au recouvrement peut viser des objectifs complémentaires tendant en dernier à obtenir le recouvrement. Les objectifs complémentaires dépendent, enfin de compte, de la phase de la procédure d'exécution à laquelle est parvenue la créance fiscale dans l'Etat requérant et du but dans lequel la collaboration est requise¹⁰⁵⁴.

Cette fonction complémentaire de l'assistance au recouvrement consiste en la capacité de fournir des renseignements à l'Etat requérant.

C'est pourquoi la demande d'assistance au recouvrement peut prévoir ou exiger la réalisation préalable de fonction d'enquête (ou de collecte d'informations) de la part de l'Etat requis afin que puisse être menées les interventions coercitives à l'encontre du patrimoine du débiteur qui permettront de satisfaire la créance fiscale¹⁰⁵⁵.

Dans ce cadre institutionnel, l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales permet la mise en œuvre de plusieurs mesures qui sont d'autant plus utiles qu'elles ne sont que trop rarement envisagées par les accords internationaux. Il s'agit, d'une part, des mesures de notification et de recouvrement afin de faciliter l'accomplissement volontaire des obligations fiscales du contribuable (A), et d'autre part, des mesures conservatoires qui peuvent les accompagner tendant à établir des garanties complémentaires pour l'obtention du paiement (B).

A- Les mesures de notifications

Au titre des mesures d'assistance préparatoire au recouvrement, le dispositif conventionnel met en œuvre une procédure permettant à l'Etat requis de notifier, pour le compte de l'Etat requérant, des documents au débiteur d'une créance fiscale qui relève de sa juridiction. En effet, le Modèle de 1981¹⁰⁵⁶ et la Convention Multilatérale¹⁰⁵⁷ prévoient que les Etats contractants doivent se prêter une assistance administrative pour la notification de document durant toutes les procédures fiscales mais essentiellement dans la phase d'imposition. La notification devrait être utilisée lorsqu'elle s'avère nécessaire pour l'accomplissement de la mission des autorités fiscales ou la protection des contribuables. Elle ne pourra pas être utilisée dans d'autres circonstances, par exemple, dans le contexte de vérification du compte qui n'a pas un but fiscal¹⁰⁵⁸.

¹⁰⁵³ Article 21, para.2 Alinéa a de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁵⁴ F.G.PRATS, op.cit.P14.

¹⁰⁵⁵ F.G.PRATS, op-cit.P.10.

¹⁰⁵⁶ Article 4 du Modèle de 1981.

¹⁰⁵⁷ Article 17 de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁵⁸ Commentaires sur l'article 17 de la Convention Multilatérale, P.45.

La notification de documents est une garantie supplémentaire pour le contribuable et il faut qu'elle soit appliquée dans la procédure d'assistance au recouvrement. De plus, elle peut renforcer cette assistance et dans certains cas amener le contribuable à payer son impôt et rendre aussi superflue toute autre forme d'assistance¹⁰⁵⁹.

En droit communautaire, la Directive du 16 mars 2010 organise des échanges d'informations et met en place des procédures de notifications internationales des documents.

L'échange d'informations préparatoires au recouvrement des créances fiscales est organisé par les articles 5 à 7 de la Directive Précitée. Ces derniers envisagent une procédure d'échange sur demande, une procédure d'échange spontané, et la participation des agents d'un Etat membre à une enquête administrative menée par un autre Etat membre.

C'est aussi en premier lieu, que le paragraphe 1 de l'article 5 de la Directive du 16 mars 2010 prévoit qu'à «la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement par l'autorité requérante de ses créances (...) en vue de la communication de ces informations, l'autorité requise fait effectuer toute enquête administrative nécessaire à l'obtention de ces dernières ».

Il n'est en revanche pas possible, selon le paragraphe 4 de l'article 23 de cette Directive, «à l'autorité requise d'un Etat membre de refuser de fournir des informations pour la seule raison que les informations en question sont détenues par une banque, un autre établissement financier, une personne désignée ou agissant en capacité d'agent ou de fiduciaire, ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne ».

L'article 6 de la Directive du 16 mars 2016 organise pour sa part une procédure d'échange spontané d'informations (échange d'information sans demande préalable). Il dispose en effet que «lorsqu'un montant de taxes, impôts ou droits, autres que la taxe sur la valeur ajoutée, doit être remboursé, à une personne établie ou résident dans un autre Etat membre, l'Etat membre à partir duquel le remboursement doit être effectué peut en informer l'Etat membre de résidence ou d'établissement». En revanche, la Directive du 16 mars 2010 ne prévoit pas d'échange automatique d'informations.

Quant à la notification de documents, elle est organisée par les articles 8 et 9 de la Directive du 16 mars 2010.

Le paragraphe 1 de l'article 8 de cette Directive dispose, à cet égard, qu'à «la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise notifie au destinataire l'ensemble des documents, y compris ceux comportant une dimension judiciaire, qui émanent de l'Etat membre requérant et qui se rapportent aux créances visées à l'article 2 ou au recouvrement de celle-ci ». Il est précisé en outre, que «l'autorité requérante ne peut introduire une telle demande » que si elle n'est pas en mesure de procéder à la notification conformément aux dispositions régissant la notification du document concerné dans l'Etat membre requérant ou lorsque cette notification donnerait lieu à des difficultés disproportionnées », ce qui est plutôt imprécis.

¹⁰⁵⁹ Commentaires sur l'article concernant la notification de documents, le Modèle de 1981, P.28.

Les mesures de notifications sont des mesures visant à faciliter l'accomplissement volontaire des obligations fiscales qui incombent aux sujets passifs dans l'Etat requérant ou le développement normal de la procédure de liquidation et de recouvrement dans cet Etat. Il s'agira dans ce cas de toutes les clauses visant à faciliter la notification des actes administratifs de l'Etat requérant dans l'Etat requis en utilisant les structures administratives de cet Etat. L'Etat requis notifiera ces documents comme s'il s'agissait de ses propres documents, c'est-à-dire selon la procédure prescrite pour sa législation pour les documents d'une nature identique. La Convention Multilatérale ajoute également que si l'Etat requérant à une préférence pour une procédure définie de notification et s'il l'avait précisé dans sa demande d'assistance, l'Etat requis notifiera les documents selon la méthode préférée par son partenaire, dans la mesure ou bien évidemment, cette mesure est prévue par sa législation¹⁰⁶⁰.

De plus, la Convention Multilatérale donne la possibilité d'envoyer directement par l'Etat requérant au contribuable, en utilisant la voie postale de l'Etat requis, les avertissements, avis de mise en recouvrement et autres actes¹⁰⁶¹. L'Etat requérant peut ainsi appliquer ses propres procédures pour la notification de documents dans l'Etat requis si la législation de cet Etat l'autorise. La procédure de notification appliquée directement pour l'un des deux Etats au contribuable concernant la créance fiscale objet d'une assistance au recouvrement, nécessite également de s'informer entre les deux administrations fiscales des deux Etats. Ainsi, la partie qui notifie les documents (l'Etat requis ou l'Etat requérant) doit informer en même temps son partenaire de la date à laquelle le document a été porté à la connaissance du contribuable et sous quelles modalités.

Comme l'a précisé M.PRATS, il n'est sans doute plus utile de renforcer cette collaboration compte tenu des nouveaux moyens techniques de communication, et de paiement de sorte que l'intervention d'autorités administratives d'autres Etats dépourvue de tout caractère d'investigation ou de mise en demeure peut se révéler inutile¹⁰⁶² d'ailleurs l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE n'a pas prévu cette procédure.

Au plan de droit dérivé européen, la notification du document au débiteur de la dette fiscale est effectuée «conformément aux dispositions législatives et réglementaires et aux pratiques administratives en vigueur dans l'Etat membre requis»¹⁰⁶³, «sous préjudice de toute autre forme de notification utilisée par une autorité compétente de l'Etat membre requérant conformément aux règles en vigueur dans ledit Etat membre»¹⁰⁶⁴ en outre, «une autorité compétente établie dans l'Etat membre requérant peut notifier tout document directement par courrier recommandé ou électronique à une personne établie sur le territoire d'un autre Etat membre»¹⁰⁶⁵ pour des raisons qui tiennent tant à la nécessité d'informer l'Etat requérant qu'à la bonne computation des délais nationaux de prescription, «l'autorité requise

¹⁰⁶⁰ Article 17, para.2, alinéa b de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁶¹ Article 17, para.3 de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁶² F.G.PRATS, op.cit.P15.

¹⁰⁶³ Article 8, para.1 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁶⁴ Paragraphe 2 de l'article 9 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁶⁵ Paragraphe 2 de l'article 9 de la Directive du 16 mars 2010.

informe sans délai l'autorité requérante de la suite donnée à sa demande de notification, et plus particulièrement de la date de notification du document au destinataire »¹⁰⁶⁶.

B- Les mesures conservatoires

Au-delà des mesures préparatoires au recouvrement en l'occurrence échange d'information et notification, le principal intérêt de la procédure d'assistance est d'organiser une assistance mutuelle en matière de recouvrement et de permettre que soient prises, le cas échéant, des mesures conservatoires. Outre le recouvrement de créances fiscales proprement dit un Etat contractant peut solliciter un autre Etat afin qu'il prenne des mesures conservatoires. Le dispositif conventionnel prévu par les instruments juridiques internationaux¹⁰⁶⁷ adoptent les mesures conservatoires qui seraient appliquées par les Etats requis selon leur droit interne, dans la procédure d'assistance au recouvrement¹⁰⁶⁸. Puisqu'il est tout à fait possible que le recouvrement dans l'Etat requis puisse disparaître en attendant que la créance fiscale soit définitive selon la procédure de l'Etat requérant. Afin de préserver le droit de recouvrer l'impôt de l'Etat requérant, cet article lui permet de demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires même s'il ne peut pas encore demander l'assistance au recouvrement. Les mesures conservatoires visent à obtenir le paiement de la créance fiscale grâce à la saisie de certains biens ou droit du contribuable dans l'Etat requis afin de garantir le recouvrement ultérieur de la créance. Grâce à ses mesures, on évite ainsi le déplacement de biens et de droits du contribuable, qui empêchent également la satisfaction effective de cette créance. elles n'exigent pas que soit constaté l'intention de fraude chez le sujet. Par conséquent, elles ne servent pas par nature à lutter contre l'évasion fiscale. Toutefois, leur caractère provisoire et les garanties qu'elles impliquent exigent un plus grand respect des droits des particuliers concernés¹⁰⁶⁹.

Les conditions requises pour l'adoption de mesures conservatoires peuvent varier d'un pays à l'autre. C'est la raison pour laquelle ni l'article des Modèles, ni la Convention Multilatérale et ni la Directive européenne ne les définissent.

Par exemple, dans certains Etats, ces mesures peuvent être prises, même si l'impôt dû par le contribuable n'a pas encore été déterminé. Parfois, elles peuvent être prises dans un certain délai précédant immédiatement la détermination de l'impôt. D'autres pays permettent des impositions provisoires avant la fin de l'année fiscale ; ces impôts sont alors mis immédiatement en recouvrement et ne peuvent être contestés¹⁰⁷⁰. Dans tous les cas, le

¹⁰⁶⁶ Paragraphe 3 de l'article 8 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁶⁷ Article 12 du Modèle de 1981, article 12 de la Convention Multilatérale, paragraphe 4 de l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE et l'article 16 de la Directive européenne du 16 mars 2010..

¹⁰⁶⁸ A la condition que ses mesures conservatoires soient prévues par la législation de l'Etat contractant, si défaut cet Etat ne pourra pas donner suite à la demande de son partenaire par exemple le cas de la Grèce, le code grec de recouvrement des impôts ne prévoit pas de mesures conservatoires pour garantir le recouvrement des créances fiscales c'est pourquoi la Grèce a mis des réserves sur l'article 12 du Modèle de Convention de 1981 (observation sur les commentaires, modèle 1981, P.48.

¹⁰⁶⁹ F.G.PRATS, op, cit P.15.

¹⁰⁷⁰ Commentaires sur l'article 12 concernant les mesures conservatoires du Modèle de 1981, P.47.

montant de la créance fiscale devrait être déterminé au préalable ne serait-ce que provisoirement ou partiellement.¹⁰⁷¹.

Il est évident que la demande des mesures conservatoires ne peut être introduite tant que l'Etat requérant lui-même ne peut prendre de telles mesures, faute de quoi l'Etat requis pourra refuser de prendre des mesures conservatoires lorsque l'Etat requérant dispose encore sur son propre territoire de moyens lui permettant sans difficultés considérables de garantir sa créance ou d'en poursuivre le recouvrement¹⁰⁷².

Durant la mise en œuvre des mesures conservatoires, les deux administrations fiscales partenaires s'informent mutuellement.

L'Etat requérant devra indiquer, dans chaque cas, à quel stade du processus d'imposition ou de recouvrement il est parvenu. L'Etat requis devra alors examiner, si dans tel cas, sa législation ou sa pratique administrative lui permet de prendre ce type de mesures.

Il convient, enfin, de noter que la question des frais de procédures a été renvoyé aux autorités compétentes des deux Etats¹⁰⁷³. En principe les frais de recouvrement sont à la charge du débiteur c'est-à-dire le contribuable. Mais si cette règle ne peut pas être appliquée se pose la question de leur imputation qui a été prévue dans l'article 26 de la Convention Multilatérale. Cet article repose sur la répartition des frais afférents à la procédure d'assistance selon les règles suivantes :

- les frais ordinaires sont à la charge de l'Etat requis : Ces frais correspondent à ceux qu'engendrent pour les autorités fiscales une collecte de renseignements ou au recouvrement d'impôt à des fins d'imposition interne ;
- Les frais extraordinaires sont à la charge de l'Etat requérant, ces frais s'entendent, par exemple, des coûts découlant du recours à une procédure particulière à la demande de l'Etat requérant, de frais supportés par des tiers ayant fournis les informations à l'Etat requis (Par exemple renseignement bancaires) ou des frais d'expertise, traductions ou d'interprétariat, etc...

En droit dérivé européen, l'autorité requise peut mettre les frais résultant des mesures conservatoires ou des mesures de recouvrement à la charge du contribuable concerné en agissant alors conformément aux dispositions législatives et réglementaires de l'Etat membre requis. Il en résulte qu'à moins que le recouvrement ne présente une difficulté particulière, qu'il ne concerne un montant de frais très élevé ou qu'il ne s'inscrive dans le cadre de la lutte contre la criminalité organisée, «les Etats membres renoncent réciproquement à toute demande de remboursement des frais résultant de l'assistance mutuelle qu'ils se prêtent »¹⁰⁷⁴. Sans qu'aucune ne soit prévu le paragraphe 3 de l'article 20 de la Directive du 16 mars 2010 indique, par ailleurs, que «l'Etat membre requérant demeure responsable, à l'Etat membre

¹⁰⁷¹ Commentaires sur l'article 12 de la Convention Multilatérale, P.40, commentaire sur l'article 27 para.4. de l'article 27 du Modèle de l'OCDE, P.351

¹⁰⁷² Article 12.par 2. Du Modèle de 1981.

¹⁰⁷³ Article 17 du Modèle de 1981.

¹⁰⁷⁴ Article 2. Para 2 de la Directive du 16 mars 2010.

requis, de tous les frais supportés et de toutes les pertes subies du fait d'actions reconnues comme non fondées au regard de la réalité de la créance ou de la validité de l'instrument permettant l'adoption des mesures exécutoires et/ou conservatoires établi par l'autorité requérante ».

Le choix des pays pour les frais de procédures est diversifié¹⁰⁷⁵, certaines conventions ont accepté cette répartition¹⁰⁷⁶. D'autres conventions, en revanche, préférent que ce soit l'Etat requérant qui prenne à sa charge tous les frais de procédure en les acquittant directement ou en les remboursant¹⁰⁷⁷. Un nombre réduit de conventions préférent finalement que ce soit l'Etat requis qui prenne à sa charge tous les frais¹⁰⁷⁸.

Faut-il souligner, enfin, qu'en dépit du fait que les autorités compétentes de deux Etats peuvent fixer d'un commun accord les modalités d'application de la convention signée entre deux Etats comme l'envisagent les Modèles de l'OCDE, cet accord ne pourra être mis en place qu'en raison de son caractère multilatéral. C'est pourquoi la Convention Multilatérale a créé un organe de coordination afin de mettre en application ses propres éléments¹⁰⁷⁹. Cet organe de coordination remplit un rôle d'information des Etats contractants et encourage l'adoption de solutions uniformes aux problèmes posés par l'application et l'interprétation des dispositions de la convention. Cet article ajoute «qu'il constitue également un forum pour l'étude de méthodes et procédures nouvelles tendant à accroître la coopération internationale en matière fiscale et s'il y a lieu, il recommande de réviser la convention ou d'y apporter des amendements » afin de pouvoir jouer son rôle de manière efficace, l'organe de coordination devra collecter des informations, notamment auprès des parties, sur l'expérience acquise dans l'application et l'interprétation des conventions d'assistance mutuelle¹⁰⁸⁰.

Au niveau européen, et en vue de suivre les conditions de mise en œuvre de la Directive du 16 mars 2010, il est prévu qu'une fois par an, chaque Etat membre communique à la Commission des éléments d'informations¹⁰⁸¹ ainsi que les textes des mesures de transposition¹⁰⁸². Grâce, entre autres, à ces informations et assistée par le «Comité de recouvrement »¹⁰⁸³, la Commission, établit un rapport tous les cinq ans qu'elle adresse au parlement européen et Conseil¹⁰⁸⁴.

Titre II - Les contraintes de mise en œuvre de l'assistance

¹⁰⁷⁵ F.G.PRATS, op.cit. P.36.

¹⁰⁷⁶ Les conventions entre les Etats-Unis et le Canada, la Lettonie et l'isotonie, la Finlande et la Lituanie, la Norvège et la Lituanie, l'Arménie et l'Iran, citées par F.G.PRATS, op.ci, P.36.

¹⁰⁷⁷ Conventions entre le Bangladesh et l'inde, entre l'inde et la Biélorussie, citée par F.G.PRATS, art. Précité P.36.

¹⁰⁷⁸ Convention entre l'Arménie et la Grèce, citée par F.G.PRATS, op.cit.P.36.

¹⁰⁷⁹ Article 24 para.4 de la Convention Multilatérale.

¹⁰⁸⁰ Commentaires sur l'article 24 de la Convention Multilatérale P.58.

¹⁰⁸¹ Article 27. Para.1 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁸² Article 28 para.2 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁸³ Article 25 para.1 de la Directive du 16 mars 2010.

¹⁰⁸⁴ Article 27 para.3 de la Directive du 16 mars 2010.

au recouvrement

Compte tenu de la sensibilité des Etats à l'égard de la coopération inter étatique en matière de recouvrement, les Modèles de conventions de l'OCDE et la Convention Multilatérale ont tendance à exclure l'obligation faite aux Etats d'apporter une assistance en vue de recouvrement, d'où l'importance d'interprétation de ce dispositif conventionnel qui pourrait réduire l'efficacité de la coopération administrative.

Cela est vrai d'autant plus que dans le domaine relatif à l'assistance internationale en matière de recouvrement, le contentieux est assez rare et lorsqu'il existe il donne lieu à un positionnement inquiet au regard des droits du contribuable¹⁰⁸⁵.

Il en est ainsi, comme en matière d'échange de renseignement, la question de la protection des droits fondamentaux du contribuable se pose également au même titre que les autres contraintes institutionnelles comme des limites à la mise en œuvre des clauses d'assistance au recouvrement par les Etats parties à une convention (**Chapitre I**).

Au plan pratique, les moyens d'assistance au recouvrement peuvent se diversifier suivant les Etats. Une administration fiscale nationale, surchargée par ses propres tâches et disposant de moyens limités, serait par conséquent très réticente à apporter une aide étendue au recouvrement d'impôts étrangers que l'Etat créancier n'est pas parvenu à percevoir lui-même¹⁰⁸⁶. A titre illustratif, nous envisagerons d'étudier le cas la coopération bilatérale Algéro Française afin d'élucider cette différence d'approche en matière de coopération au recouvrement (**chapitre II**).

Chapitre I - Les limites institutionnelles de la procédure d'assistance au recouvrement

Le dispositif conventionnel¹⁰⁸⁷ qui limite les obligations imposées à l'Etat requies tente d'établir un équilibre satisfaisant entre la nécessité de rendre effective l'assistance au recouvrement et la nécessité d'accorder des garanties aux contribuables et également à l'Etat requis, lorsque son ordre public ou l'un de ses intérêts essentiels se trouvent impliqués¹⁰⁸⁸ pourtant comme le souligne G.MONTAGNIER, le plus grand nombre de ces limites ne vise pas directement à protéger les redevables d'impôts étrangers, mais plutôt à ne pas perturber le

¹⁰⁸⁵ C.LOPEZ, la coopération fiscale au regard de la protection des droits du contribuable, la fin des paradis fiscaux..., op.cit. 135-136.

¹⁰⁸⁶ G.MONTAGNIER, art. précité P.359.

¹⁰⁸⁷ Article 16, du Modèle de 1981, article 21 de la Convention Multilatérale, Para. 8 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE.

¹⁰⁸⁸ Commentaire sur l'article 16 concernant les limites de l'obligation d'assistance, le Modèle de 1981, p.54.

fonctionnement des services publics ou à respecter le contenu du droit national de l'Etat requis.

Section 1 - Les limites institutionnelles

Ces limites découlent des clauses conventionnelles (§1) ainsi que des règles de droit interne (§2).

§1- Les limites conventionnelles

Les conventions prévoient souvent que les règles à appliquer pour le recouvrement des créances fiscales sont celles de l'Etat requis. Par exemple, certaines conventions stipulent que l'Etat contractant requis procède « au recouvrement des créances fiscales du premier Etat (requérant) suivant la législation et la pratique administrative applicable au recouvrement de ses propres créances »¹⁰⁸⁹.

En outre, le recouvrement ne devrait pas être opéré et en vertu des moyens d'exécution non prévus par la législation de l'Etat requérant. C'est logique, car il serait anormal qu'une convention puisse avoir pour effet d'ouvrir à l'Etat requérant, hors de ses frontières, des voies d'exécution dont il ne dispose pas sur son territoire¹⁰⁹⁰. De même si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'Etat requis, cet Etat n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt, en vertu des dispositions du paragraphe 8 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE¹⁰⁹¹. Cela nous renvoie au principe de la réciprocité. Elle signifie dans la procédure d'assistance au recouvrement que l'Etat requis, lorsqu'il apporte une assistance à l'Etat requérant, n'est pas contraint de prendre des mesures de recouvrement que l'Etat requérant ne peut prendre lui-même sur la base de sa propre législation et dans des circonstances similaires¹⁰⁹². L'idée sous-jacente au concept de réciprocité et qu'une partie contractante ne peut tirer avantage du système de recouvrement de l'autre partie contractante si son champ d'application est plus large que le sien. L'Etat requis peut alors refuser d'apporter une assistance, mais dans le cas contraire, on ne peut lui objecter d'avoir manqué au respect des dispositions de ces articles. Cependant, afin de ne pas bloquer la procédure complètement, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE est d'avis que les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'Etat requis doivent être utilisés, même si elles sont invoquées uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'Etat requérant¹⁰⁹³.

Aussi, il est prévu¹⁰⁹⁴ que l'Etat requis n'est pas obligé de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ou qui révéleraient des secrets ou des procédés industriels

¹⁰⁸⁹ La convention Franco-espagnole, article 28-3 ; Dossiers internationaux F. LEFEBVRE, op.cit., note n° 57, P.515.

¹⁰⁹⁰ La Convention franco-belge, article 21-3, dossiers internationaux F. LEFEBVRE, Op.cit., note N°56, P.448.

¹⁰⁹¹ Commentaires sur le paragraphe 8 de l'article 27 du Modèle OCDE, P.353.

¹⁰⁹² Manuel de l'OCDE en matière de recouvrement op.cité.P.16.

¹⁰⁹³ Commentaires sur le paragraphe 8 de l'article 27 du Modèle de l'OCDE, P.353.

¹⁰⁹⁴ Article 16 du Modèle de 1981, article 21 de la Convention Multilatérale, article 28.para.8 du Modèle de l'OCDE.

ou commerciaux qui avaient été invoqué ainsi par l'article afférent à l'échange de renseignements.

Les conventions prévoient fréquemment que les renseignements échangés dans le cadre de l'assistance au recouvrement doivent être tenus secrets et ne peuvent être communiqués à des personnes autres que celles qui s'occupent de l'établissement et du recouvrement des impôts visés par la convention ainsi que des réclamations et recours afférents. Ils ne peuvent, en outre, être utilisés ni directement ni indirectement à des fins autres que l'établissement et le recouvrement des dits impôts. Une telle réserve figure, par exemple, dans les conventions franco-belge (Article 21- 5) et franco-espagnole (article 28-10) précitées.

Les stipulations des conventions fiscales bilatérales qui obligent à garder secrets, sauf pour les autorités en charge de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, les renseignements obtenus des services fiscaux étrangers, « ne peuvent faire obstacle au devoir que font les principes généraux de la procédure au juge, lorsque ces informations lui ont été transmises par l'administration, de les communiquer à la partie adverse »¹⁰⁹⁵.

La haute juridiction ajoute que le juge administratif est tenu, de ne statuer, conformément aux principes généraux de la procédure, qu'au vu des seules pièces du dossier qui ont été communiqués aux parties. Il lui appartient, dès lors, lorsque l'administration a choisi de transmettre au juge de l'impôt les renseignements, y compris les documents obtenus dans le cadre de la convention fiscale, de les communiquer à la partie adverse¹⁰⁹⁶.

Précédemment, le Conseil d'Etat avait considéré que les stipulations conventionnelles s'opposaient à la communication par l'administration des renseignements donnés par l'Etat étranger, pendant que, de son côté la Cour de cassation estimait que si les renseignements étaient communiqués au juge, celui-ci avait la possibilité de les transmettre au contribuable. Le Conseil d'Etat a par la suite rejoint cette position, estimant, comme il le rappelle, dans ce nouvel arrêt, que si l'administration choisit de communiquer les éléments au juge, celui-ci est tenu de les transmettre au contribuable. Le Conseil d'Etat confirme donc sur ce point sa dernière jurisprudence de 2008¹⁰⁹⁷.

En outre, l'article 27 alinéas b -para.8 du Modèle de l'OCDE¹⁰⁹⁸ prévoit également une autre limite qu'est le respect de la proportionnalité de la mesure. Ce principe permet de refuser cette assistance lorsque la charge administrative pour l'Etat requis se révèle disproportionnée par rapport au bénéfice qu'en résultera pour l'Etat requérant.

¹⁰⁹⁵ CE, 26 janvier 2010, N° 3110-08, M.WEISSENBURGER. Les nouvelles fiscales, N° 1062, 15 février 2011. P.04

¹⁰⁹⁶ Idem. P04.

¹⁰⁹⁷ F.PERROTIN, assistance administrative internationale et contentieux fiscal, P.A. 2 mars 2011, N°43.P.4.

¹⁰⁹⁸ Article de la Convention Multilatérale.

Selon certaines conventions fiscales, l'Etat requis n'est pas obligé de donner suite à la demande de l'Etat requérant « si celui-ci n'a pas épuisé sur son propre territoire les moyens qu'il peut raisonnablement mettre en œuvre pour recouvrer sa créance fiscale »¹⁰⁹⁹.

Les créances dont le recouvrement est sollicité doivent, en principe, être définitivement dues. Il en résulte qu'elles ne peuvent faire l'objet d'assistance au recouvrement que les créances au regard desquelles les contribuables ont épuisé toutes les voies de recours interne pour en contester l'exigibilité¹¹⁰⁰. Les Convention passés par la France avec la Belgique (Article 21-1), les Etats-Unis (Article 28-2) et l'Algérie (Article 28) comportent de telles clauses.

Au-delà de ces limitations, certaines conventions établissent une limitation ultérieure tendant à conditionner la portée de l'assistance pouvant être fournie, c'est le cas des conventions dans lesquelles l'assistance se limite à garantir la bonne application de celles de leurs clauses qui visent à empêcher les abus⁹⁸².

Il y'a enfin des difficultés au niveau des législations qui sont assez hétérogènes (sur le délai de prescription, le secret bancaire, la procédure d'établissement de l'impôtetc.) qui peuvent constituer un argument suffisant pour motiver un refus de fourniture d'informations.

§2- Les limites du droit interne

Suivant les termes des articles 27 du Modèle de Convention OCDE et 11 de la Convention Multilatérale, l'assistance au recouvrement des impôts entre Etats contractants est obligatoire.

Toutefois le paragraphe 8 de l'article 27 du Modèle de Convention de l'OCDE ainsi que les articles 19 et 21 de la Convention Multilatérale précitées prévoient des cas où l'Etat requis n'est pas obligé de donner suite à la demande d'assistance de l'Etat requérant.

M. Montagnier emprunte la formulation de «butoir du droit national de l'Etat requis » afin d'explicitier ce type de limites¹¹⁰¹. L'Etat requis procède au recouvrement de la créance fiscale étrangère selon sa propre législation et sa pratique administrative. Il ne peut exercer d'autres pouvoirs que ceux qui sont prévus pour le recouvrement de ses propres impôts¹¹⁰². D'un autre côté l'Etat requérant ne peut pas demander à son partenaire de prendre des mesures qui ne peuvent pas être appliqués pour ses propres créances fiscales. L'assistance au recouvrement est d'ores et déjà limitée par la législation et la pratique administrative des deux Etats. Par exemple, quand il s'agit des mesures conservatoires, si l'Etat requérant n'a pas dans son cadre national le pouvoir de les prendre, l'Etat requis peut refuser d'appliquer ces mesures pour le compte de l'Etat requérant.

¹⁰⁹⁹ Convention franco-espagnole, Article 28-4, Dossiers internationaux F.LEVBVRE ; op.cit., note N°57, P.505.

¹¹⁰⁰ L'article 27 para.3 du Modèle de Convention de l'OCDE et l'article 11. Para.2 de la convention multilatérale.

⁹⁸² F.G.PRATS, op.cit.P18.

¹¹⁰¹ G.MONTAGNIER, art. Précité P.367.

¹¹⁰² Article 27, du Modèle de Convention de l'OCDE et l'article 19 de la convention Multilatérale.

Aussi, et en vertu de l'article 27 para.8 alinéa C du Modèle de Convention de l'OCDE, avant de demander l'assistance d'un autre Etat, un Etat contractant doit prendre toutes les mesures raisonnables en application de sa législation interne et de sa pratique administrative pour le recouvrement de ses créances fiscales sur son propre territoire.

Enfin, en vertu de l'alinéa de cet article, l'Etat requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques liées, par exemple, à l'excès des frais de recouvrement des créances fiscales de l'Etat requérant comparativement au montant de ces créances.

Certains Etat souhaitaient ajouté au paragraphe une autre limitation qui figure déjà sur la Convention Multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui permettrait à un Etat de ne pas fournir l'assistance s'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est demandée est contraire aux principes d'imposition généralement admis¹¹⁰³.

Section 2 - La protection des droits du contribuable

Nonobstant le postulat en vertu duquel, la philosophie de la coopération administrative en matière fiscale tend à renforcer les mécanismes nationaux afin de garantir la perception de l'impôt dans les situations extra territoriale, sans pour autant, accorder une attention particulière aux garanties des contribuables (§1) qui doivent aller de pair avec l'élargissement des pouvoirs des administrations nationales (§2).

§1- L'insuffisance des garanties conventionnelles au regard de la protection des droits du contribuable

Il semble que les rédacteurs des clauses d'assistance au recouvrement accordent insuffisamment d'attention aux garanties des contribuables. En effet, de nombreuses clauses notamment celles dites « fondamentales »¹¹⁰⁴ se révèlent imprécises quant aux modalités exactes de mise en œuvre des procédures d'assistance, laissant aussi un large champ d'action des Etats, cette situation n'est pas satisfaisante.

La définition d'un cadre strict de procédure est nécessaire pour que puissent être garantis les droits des contribuables. Le renvoi à la législation interne de l'un des Etat contractants ne constitue à cet égard pas une réponse adéquate au besoin de protection de la position des contribuables face au pouvoir exécutives exercés par les administrations nationales¹¹⁰⁵.

On est en parfait accord avec M.FRANK le MENTEC, lorsqu'il considère que le renforcement des cadres bilatéraux et multilatéraux d'assistance au recouvrement doit inciter à rechercher un statut minimum du contribuable, qui lui permettra d'être protégé de l'utilisation de mesures abusives contraignantes prises dans un Etat au nom d'un autre Etat.

¹¹⁰³ Voir commentaire OCDE sur l'article 27.P.354.

¹¹⁰⁴ Voir supra, titre I, la diversification des procédures d'assistance Chapitre V, la désignation du cadre bilatérale, section I : rappel des principes en vigueur.

¹¹⁰⁵ V. LE MENTEC, cité op.cit. P.225.

Cette même situation amène également à introduire et reconnaître ce statut dans les règles internationales au même rang que celles qui régissent l'assistance en matière de recouvrement sans qu'il suffise pour cela l'application subsidiaire des garanties prévues dans le droit interne¹¹⁰⁶. Surtout lorsqu'il indique que la mise en place d'une coopération administrative en matière de recouvrement exige que soient clairement indiqués dans les clauses conventionnelles le champ d'application précis du dispositif, c'est à dire les impôts dont le recouvrement est visé les sujets susceptibles de faire l'objet des interventions, le moment à partir duquel la procédure peut être engagée et la manière dont la procédure d'assistance doit se dérouler, et préciser les droits des contribuables qu'il convient de sauvegarder¹¹⁰⁷.

La condition de réciprocité permet à l'Etat requis d'empêcher que, en sollicitant son assistance, l'Etat requérant dispose indirectement de pouvoir plus étendu que ceux qui lui sont conférés par sa propre législation.

Il est primordial comme le soutient M LEMENTEC, que le principe de sécurité juridique auquel peut prétendre tout contribuable soit pris en compte¹¹⁰⁸. En effet, il ne suffit pas de prévoir simplement les moyens de mener des interventions en vue de cette assistance, car cela se ferait au détriment aussi bien de la sécurité juridique et des garanties des citoyens que de l'efficacité même de la clause¹¹⁰⁹.

§2 - L'équilibre recherché entre les garanties des contribuables et l'élargissement des pouvoirs des administrations nationales

Les Etats sont parvenus dans leurs droits internes à certaines garanties qui résultent du respect des principes et des valeurs qui justifient la légitimité de l'application des systèmes fiscaux. Lorsque les Etats sont parvenus à un accord de coopération en matière de recouvrement, il vaut mieux qu'ils se communiquent entre eux les droits et garanties accordés aux contribuables par leur droit interne. Ces renseignements peuvent concerner les règles relatives à la notification préalable aux mesures coercitives, au droit de contestation des créances fiscales et des mesures d'exécution engagées par la partie requise, au droit du contribuable de conserver un minimum vital¹¹¹⁰.

Dans ce cadre, la condition de l'épuisement des voies de droit interne de l'Etat requérant (le principe de subsidiarité), de ne pas prendre des mesures contraire à l'ordre public ou à la législation ainsi que les pratiques administratives et la réciprocité constituent des garanties importantes pour protéger les droits du contribuable.

Ainsi le renforcement du principe de réciprocité peut aider à ce que les droits des contribuables et les garanties qui les protègent soient respectés. Par exemple, la condition de réciprocité permet à l'Etat requis d'empêcher que, en sollicitant son assistance, l'Etat

¹¹⁰⁶F.G.PRATS, op.cit.P.8.

¹¹⁰⁷ IDEM.P.225.

¹¹⁰⁸ IDEM.P.225.

¹¹⁰⁹ F.G.PRATS.op.cit.P.9

¹¹¹⁰ Manuel de l'OCDE, en matière de recouvrement, op.cit.P.18.

requérant dispose indirectement de pouvoir plus étendu que ceux qui lui sont conférés par sa propre législation.

M. CHRISTIAN LOPEZ dit à propos d'une décision de la Cour de cassation¹¹¹¹ que «ce qui est protégé finalement se sont les prérogatives de l'Etat, tant requérant que requis, au détriment du respect des conditions requises par les textes censés protéger les droits du contribuable»¹¹¹². Dans cette décision, la Cour de cassation a validé une demande d'assistance internationale au recouvrement malgré le non-respect de forme protectrice des droits du contribuable.

Il s'agit en l'espèce, d'une ressortissante allemande résidente en France qui s'est vue saisir les parts d'une SCI qu'elle détenait alors que la double déclaration imposée à l'Etat requérant, l'Allemagne n'a pas été respectée. L'administration fiscale allemande aurait dû démontrer non seulement que la créance n'était pas constatée devant les juridictions allemande, mais également que les procédures de recouvrement en Allemagne n'avaient pas abouti au recouvrement intégral.

Dans cette affaire, la chambre commerciale de la Cour de cassation inverse la charge de la preuve en exigeant du débiteur étranger une preuve négative de l'absence des conditions permettant à l'Etat de mettre en œuvre l'assistance internationale au recouvrement.

Pour M. CHRISTIAN LOPEZ, et on est de cet avis, «cette solution sévère et peu protectrice des droits du contribuable ne peut qu'encourager le laxisme de l'administration dans ces demandes et augure mal des demandes à venir dans la recherche des renseignements»¹¹¹³.

Par ailleurs, comme le souligne C. LOPEZ «dans le cadre de certaines mesures de rétorsion (articles 209 B et 123 Bis), le refus du régime mère-fille, le durcissement d'imposition des plus-values immobiliers...etc.), l'approche de la sanction n'est plus la même. Le critère d'Etat non coopératif au niveau international et interne n'est plus celui de non-imposition, mais celui de transparence»¹¹¹⁴.

La nouveauté ici réside dans le fait que «l'existence d'une coopération administrative et d'échange d'informations est au cœur de déclenchement de la mesure de sanction. Mais finalement ce qui importe avant tout, c'est l'effectivité et l'efficacité de la transmission d'informations qui risquent d'être utilisées à l'encontre du contribuable subissant les voies traditionnelles du contrôle fiscal, créant ainsi un déséquilibre tant au niveau des parties en présence que de l'évolution favorable des droits du contribuable depuis ces vingt dernières

¹¹¹¹ C. LOPEZ, «la coopération fiscale au regard de la protection des droits du contribuable», la fin des paradis fiscaux... »op.cit.P.133.

¹¹¹² Cass.com, 18 mai 2010, N°09-12068, Mme Keeser, droit fiscal 2010, N°40, comm 519, note J-P MAUBLANC, le non-respect des conditions de forme d'une demande d'assistance internationale au recouvrement et sans incidence sur la validité de cette demande.

¹¹¹³ Idem.P.36.

¹¹¹⁴ C. LOPEZ, op.cit.P.140.

années¹¹¹⁵. La question des droits de la défense a été placée par le Conseil constitutionnel français, au rang des principes fondamentaux¹¹¹⁶.

Dans la demande fiscale, il a par exemple, considéré que les procédures relatives aux amendes doivent garantir les droits de la défense, ce qui implique de communiquer au contribuable la motivation des sanctions avant leur mise au recouvrement¹¹¹⁷.

Section 3 - Le régime contentieux dans la procédure d'assistance au recouvrement

La loi confère au contribuable le droit de contester l'existence d'une créance fiscale ou de son exigibilité voir même de mettre en cause des mesures d'exécution. En revanche, lorsque la créance fiscale a été établie selon la législation d'un Etat et que le recouvrement en est poursuivi dans un autre Etat, la question se pose de savoir quelles instances ou autorités sont compétentes. De même sera posée la question de savoir quelle législation des deux Etats sera appliquée en cas de contentieux sur la créance fiscale objet de la procédure d'assistance au recouvrement?

L'article 10 du Modèle de 1981, l'article 23 de la Convention Multilatérale et le paragraphe 6 de l'article 27 du Modèle OCDE se penchent sur la question. Il convient de distinguer la nature du contentieux naissant de la mise en œuvre de la procédure d'assistance administrative tant en matière d'assiette (§1) qu'en matière de recouvrement (§2), comme le précisent les articles précités.

§1 - Le contentieux de l'assiette

Le contentieux de l'assiette comprend les actions mettant en cause les mesures prises par l'Etat requérant sur l'existence, la validité ou le montant de la créance fiscale ou le titre qui permet d'en poursuivre l'exécution et il sera examiné par les tribunaux et les instances administratives de l'Etat requérant¹¹¹⁸.

Toutes les questions relatives à la reconnaissance de la créance ou déclaratives de cette créance, relèvent de l'Etat requérant. Le contribuable ne peut en effet en aucun cas s'opposer à l'Etat requis au recouvrement de la créance en y contestant la validité du titre émis par l'Etat requérant ou on y soutenant que le montant de la créance est erroné en raison des versements qu'il avait déjà effectué au profit de l'Etat requérant. Par conséquent, aucune procédure juridique ou administrative, telle qu'une demande de contrôle judiciaire, ne sera engagée dans l'Etat requis, en ce qui concerne le contentieux de l'assiette. Le principal objet de cette disposition est d'éviter qu'il soit demandé aux organismes administratifs ou

1115 Idem. P.140.

1116 Décision N°76-70 DC du 2 décembre 1976 et 81-127 DC des 19 et 20 janvier 1981 « Sécurité et liberté ».

1117 Par exemple décision n°89-268 DC du 29 décembre 1989, les deux décisions citées par E.MARCUS et O.SIVIEUDE, le système fiscal français, respecte-t-il les droits de l'homme ? Revue gestion et finances publiques, N°8-9, Août-septembre 2009.P.679.

¹¹¹⁸ L'article 10,para.2 du Modèle de 1981, l'article 23. Para.2. de la Convention Multilatérale, l'article 27. Para.6 du Modèle de l'OCDE.

judiciaires de l'Etat requis de prendre des décisions sur la question de savoir si une somme est due en totalité ou en partie en vertu de la législation interne de l'autre Etat ¹¹¹⁹.

L'assistance au recouvrement ne peut être accordée qu'aux créances fiscales définitivement dues et qui ne peuvent être contentées dans l'Etat requérant. De même que si une créance fiscale est entachée d'un contentieux de l'assiette, elle ne pourra pas être demandée à l'autre Etat pour qu'il lui accorde son aide de recouvrement. Néanmoins, dans certaines conventions, les Etats peuvent s'accorder qu'il ne soit pas nécessaire que la créance fiscale soit incontestable pour demander cette assistance comme le prévoit l'article 11 para.2 de la Convention Multilatérale¹¹²⁰.

En outre, comme il est indiqué dans les commentaires, il existe toujours dans certains Etats une possibilité de faire appel ou d'obtenir un « délai de grâce ». Le but de cette disposition est de stipuler seulement qu'en cas de recours postérieur à la demande d'assistance en vertu d'un accord bilatéral, en cas d'appel tardif ou d'application du « délai de grâce » ou de toute autre action, le contribuable qui entend contester le montant ou l'existence de la créance fiscale doit intentées une action devant les instances compétentes de l'Etat requérant dont la législation a donné naissance à la créance fiscale¹¹²¹, il est évident que les instances compétentes de l'Etat requérant sont les mieux à même de connaître le droit applicable à sa créance, et l'interprétation qui en prévaut à un moment donné. Il est prévu que le contentieux de l'assiette doive être porté devant ces instances¹¹²².

En cas de contestation de la créance fiscale dans l'Etat requérant, ce dernier doit informer son partenaire que le titre permettant de poursuivre le recouvrement a été contesté dans ce cas-là l'Etat requis suspend les poursuites après avoir consulté l'Etat requérant, en attendant la décision de l'instance saisie. Il peut, cependant prendre des mesures conservatoires si l'Etat requérant le veut¹¹²³, car le contribuable pourrait utiliser la procédure de contentieux comme un moyen de retarder le plus longtemps possible la mise en recouvrement afin de mettre ses biens à l'abri d'une saisie ordonnée par l'Etat requis. La suspension de la procédure d'assistance au recouvrement est importante en cas de contestation car elle constitue une garantie pour le contribuable d'une part, elle tend à éviter pour l'Etat requis d'être assigné en dommages intérêts par un contribuable d'autre part¹¹²⁴.

Les deux Etats s'échangent des renseignements afin qu'ils se tiennent au courant de leurs actions et surtout de la suite à donner ultérieurement à la demande d'assistance. C'est-à-dire que l'Etat requérant doit faire savoir sans délai à l'Etat requis si et dans quelle mesure il

1119 Commentaire sur l'article 27 du Modèle de l'OCDE, P.353.

1120 Ce paragraphe prévoit que « (...) si la créance concerne une personne qui n'a pas la qualité de résident dans l'Etat requérant, le paragraphe 1 s'applique seulement lorsque la créance ne peut plus être contestée, à moins que les parties concernées n'en soient convenues autrement. »

1121 Commentaires sur l'article 10 concernant les contestations du Modèle de 1981. P.42. et commentaires sur l'article 23 concernant les procédures de la Convention Multilatérale. P.56.

1122 G.MONTAGNIER, op.cit.P.371.

¹¹²³ Paragraphe 3 de l'article 10 du Modèle de 1981 et paragraphe 2 de l'article 23 de la Convention Multilatérale.

1124 Commentaires sur l'article 23 de la Convention Multilatérale. P.56.

entend maintenir sa demande d'assistance¹¹²⁵. Il convient de souligner que les deux Etats ne sont pas seuls intéressés de l'assistance en matière de recouvrement. Le contribuable (ou bien toute autre personne tenue au paiement de l'impôt), aussi est au centre de cette procédure est qui nécessite d'être informées des actions des deux Etats¹¹²⁶.

§2 - Le contentieux du recouvrement

Les contestations relatives aux poursuites engagées par l'Etat requis sont intentées exclusivement devant l'instance compétente de l'Etat requis¹¹²⁷. Les réclamations devant les instances de cet Etat ne peuvent porter que sur le bien-fondé légal de la mesure exécutoire. Puisque ces mesures sont prises par l'Etat requis conformément à sa législation interne d'où l'obligation qui lui s'impose de les vérifier en fonction de son système de recours. La compétence attribuée aux instances de l'Etat requis est entièrement naturelle car il poursuit cette créance fiscale comme s'il s'agissait de ses propres créances selon sa législation et sa pratique administrative.

Il faudra permettre la possibilité de vérifier la bonne application de la clause conventionnelle qui autorise le recours à l'assistance en matière de recouvrement en prévoyant les clauses d'opposition pertinentes découlant des limites, conditions et prescriptions touchant la fourniture de cette assistance. C'est ce qui ressort de la position adopté par Le Modèle de l'OCDE¹¹²⁸.

Comme le fait observer M.MONTGNIER¹¹²⁹, qui a précisé que les deux sortes d'actions celles visant l'assiette et celles visant les poursuites, ne sont pas aussi radicalement indépendantes que le suggère la rédaction de l'article «il est en effet possible que le redevable poursuivi conteste la validité des poursuites, en invoquant un vice infectant le titre exécutoire transmis par l'Etat requérant. Dans ce cas, deux hypothèses sont concevables. Il se peut que le vice allégué corresponde à la mise en œuvre de la législation de l'Etat requis. Par exemple, le redevable prétend que le titre n'a pas été rendu exécutoire de manière régulière ; les instances compétentes de l'Etat requis seront alors juge de l'incident. Mais il se peut aussi que le redevable mette en cause ce titre au regard des exigences du droit de l'Etat requérant, notamment du point de vue des règles compétentes ou de forme applicables à son émission. Les instances compétentes de l'Etat requis devrait alors tenir compte de l'alinéa de l'article 10, qui accorde compétence aux instances de l'Etat requérant, ce qui devrait les conduire à sursoir à statuer jusqu'à ce que ces dernières, saisies par le redevable, aient tranché la différence ».

Par ailleurs, il convient de signaler que le Modèle de Convention de 1981 et la Convention Multilatérale ont prévu la procédure amiable dans le cadre de l'assistance au

1125 Paragraphe 3 de l'article 10 du Modèle de 1981 et paragraphe 3 de l'article 23 de la Convention Multilatérale.

1126 Paragraphe 4 de l'article 10 du Modèle de 1981 et paragraphe 2 de l'article 23 de la Convention Multilatérale.

1127 Paragraphe 1 de l'article 10 du Modèle de 1981 et paragraphe 1 de l'article 23 de la convention multilatérale.

1128 Article 10 du Modèle de 1981.

1129 G.MONTAGNIER, Art. Précité P371-372..

recouvrement¹¹³⁰ dont la teneur est différente de celle de l'article 25 du Modèle OCDE. En effet, trois séries de cas peuvent faire, en principe, l'objet de la procédure amiable : le règlement de la situation du contribuable faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la convention, la recherche d'une solution aux problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la convention et la concertation en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention. Cette procédure conventionnelle peut s'exercer indépendamment des règles de droit interne de Etats contractants.

Elle peut être engagée par un contribuable qui estime que les mesures prises par l'un ou l'autre des Etats contractants peuvent entraîner pour lui, une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Tandis que dans le cadre de la procédure d'assistance au recouvrement la situation est différente. En effet, si un contribuable estime qu'un Etat n'a pas agi conformément aux dispositions de cette procédure, il a toute la latitude de faire valoir ses droits à l'Etat concerné. Il peut soumettre son cas à l'Etat requérant si l'action vise la demande d'assistance, par exemple, la créance fiscale ou les instruments autorisant son recouvrement. Alternativement, il peut demander à l'Etat requis si sa contestation concerne les mesures de recouvrement. Si l'Etat requis a pris des mesures qui ne sont pas conformes à la convention, la réclamation du contribuable l'amènera donc à suspendre unilatéralement la procédure de recouvrement, sans devoir engager des consultations avec l'Etat requérant. Il n'a donc pas été jugé nécessaire d'accorder au contribuable la faculté de déclencher une procédure de consultation entre les deux Etats¹¹³¹.

Seul sont concernés les impôts prévus par la convention. Mais pour l'application de non-discrimination, la procédure amiable intéresse les impositions de toute nature. La décision d'ouvrir ou non cette procédure appartient au contribuable qui peut être une personne physique ou une personne morale résidente de l'un ou l'autre Etat. Et pour ne pas porter atteinte au principe de non-discrimination, certaines conventions (c'est le cas pour la France) prévoient l'ouverture de la procédure amiable aux nationaux de deux Etats quelque que soit leur résidence.

La procédure amiable est une procédure bilatérale qui implique que les deux administrations fiscales doivent s'efforcer de trouver une solution satisfaisante de la réclamation du contribuable par voie d'accord amiable.

Toutefois, les Etats ne sont soumis qu'à une obligation de moyens mais non de résultats.

Un délai est souvent fixé par les conventions pour l'ouverture de la procédure. Ce délai varie de trois mois à trois ans à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la convention. Le Modèle de Convention de l'OCDE ainsi que celui de l'ONU prévoient, quant à eux, un délai de trois ans.

1130 Paragraphe 3 de l'article 17 du Modèle de Convention de 1981 et paragraphe 5 de l'article 24 de la Convention Multilatérale.

1131 Commentaires sur l'article 17 du Modèle de 1981, commentaires sur l'article 24 de la Convention Multilatérale, P.61.

La procédure amiable fait cependant l'objet de vives critiques doctrinales. Aucun auteurs n'aient convaincus que cette procédure soit un instrument pratique pour éviter les doubles impositions contraires aux conventions et pour résoudre les problèmes de répartition du droit d'imposition. On avance qu'elle est souvent longue et pesante, elle ne permet pas, dans bien des cas, d'aboutir à un accord entre les Etats contractants.

En outre, on considère que le contribuable ne bénéficie d'aucune protection juridique particulière ; une fois engagé la procédure entre les Etats, le contribuable est tenu à l'écart des négociations ; il n'a aucun droit légal à la réalisation d'une procédure amiable ou à la suppression d'une imposition contraire à la convention ; il n'a aucun droit légal à être entendu ou à participer de toute autre manière ; il ne peut exiger d'être informé de la décision et des motifs de cette décision. En plus, il n'existe pas d'obligation de publier les accords pris¹¹³².

Jean François Court, par exemple, dit que c'est une procédure lente et assez lourde. Mais d'après lui, cela est inhérent au contexte international mais tient également au volume fortement croissant des affaires¹¹³³. Cette lourdeur peut gêner le cours des recours interne.

En dépit de ces critiques, rares sont les conventions qui ne contiennent pas une disposition prévoyant une procédure amiable.

Les dispositions sur la procédure amiable contenues dans les conventions fiscales entre pays développés et pays en développement ont en principe la même teneur que celles conclues entre pays développés.

Le rapport général de la **FIFA** sur la procédure amiable indique que la plupart des procédures se déroulent entre des pays industrialisés. Les procédures avec des pays en développement sont relativement rares dans la mesure où les relations économiques entre ces pays ne sont pas aussi développées qu'entre les pays industrialisés¹¹³⁴. Cependant certains pays, comme l'Allemagne ou la France, ont déjà mené plusieurs procédures amiables avec des pays en développement¹¹³⁵.

Une grande partie de ces conventions s'inspire largement de l'article 25 des Modèles de conventions, même si les formulations peuvent varier d'une convention à une autre.

Certaines conventions prévoient, en conformité avec Les Modèles ; un délai de trois mois pour la saisine. Alors que d'autres prévoient des délais plus courts. C'est le cas par exemple de la convention franco-koweïtienne qui prévoit un délai de 2 ans.

Comme la procédure amiable fait l'objet de vives critiques l'idée d'insérer dans les conventions fiscales une procédure d'arbitrage¹¹³⁶ a fait son chemin. Aujourd'hui, plusieurs conventions contiennent de telles clauses. C'est le cas des conventions Allemagne/

¹¹³² KARL KOCH, cité par ABDELWAHAB Moussa, op.cit, P.228.

¹¹³³ Court (J. F), « la France et les conventions... », op.cit, P.90.

¹¹³⁴ D'après Hugues Perdué-vaissière en France, par exemple, 95% des procédures impliquent en Europe, l'Allemagne, la Belgique, la Grande-Bretagne, l'Italie et les Pays-Bas et hors Europe, les Etats-Unis et la Suisse, in « le Règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français », l'année fiscale, 2003, P.245.

¹¹³⁵ Idem. P.63

¹¹³⁶ Voir W. Sirichantranon, les modes alternatifs de règlements des litiges fiscaux, thèses, Paris II, 2010, P.561.

Etats-Unis, Allemagne/France, Allemagne/Suède, Etats-Unis/Hollande, Etats-Unis/France, France/Allemagne¹¹³⁷.

La version du Modèle de Convention de l'OCDE de 2008 a inséré un nouvel alinéa 5 à l'article 25 relatif à la procédure amiable qui dispose que «lorsque,

- a) En vertu de paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un Etat contractant en se fond sur le fait que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette convention, et que,
- b) Les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de 2 ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à l'arbitrage si la personne en fait la demande. Ses questions non résolues ne doivent pas être soumises à l'arbitrage si une décision sur ses questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des Etats. A moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliqué, cette décision lie les deux Etats contractants et doit être appliqué quelque soient les délais permis par le droit interne de ces Etats. Les autorités compétentes des Etats contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe 1 ».

Selon les termes de cette disposition, si dans le cadre d'une procédure amiable, les autorités compétentes sont incapables de trouver un accord dans les deux ans depuis la présentation de la requête, le cas serait soumis à l'arbitrage si le contribuable concerné le demande. Les modalités d'application sont réglées par les autorités compétentes des Etats contractants dans le cadre d'un accord amiable.

Comme le cas de la procédure amiable, les contribuables ne sont pas parties à la procédure d'arbitrage. Or, comme le soutient Mr. Xavier Oberon, le droit d'être entendu du contribuable est fondamental et devait être prévu de manière systématique dans le cadre de l'accord amiable fixant les modalités de la procédure d'arbitrage¹¹³⁸.

La nouvelle version du Modèle de Convention des Nations-Unies contient, elle aussi, des dispositions sur l'arbitrage.

Chapitre II - La mise en œuvre de l'assistance au recouvrement dans le cadre de la coopération conventionnelle Algero-Française

Comme il est souligné précédemment, le contenu de La coopération au recouvrement est assez diversifié d'un pays à l'autre. En effet, l'absence d'article prévoyant cet aspect de la coopération fiscale internationale jusqu'à l'année 2003, a engendré une diversité des contenus

¹¹³⁷ Voir OBERSON (X), cité par ABDELWAHAB Moussa, OP. cit, P. 229.

¹¹³⁸ Ibidem

des dispositifs conventionnels bilatéraux prévoyant l'assistance en matière de recouvrement. A rappeler que jusque-là ces divers articles ont été regroupés en trois catégories de clauses : restreintes, fondamentales et complètes.

La France a toujours opté pour une politique conventionnelle volontariste en matière de coopération fiscale internationale en incluant le domaine du recouvrement (**Section 1**), d'où l'élargissement du Champ d'application de l'assistance au recouvrement (**Section 2**). Les conventions que la France passe avec les pays africains francophones comportent une clause très large d'assistance au recouvrement.

C'est pourquoi l'étude de la démarche Algérienne au regard de l'expérience Algéro-Française semble être pragmatique compte tenu de l'étroitesse des liens entre les deux partenaires (**Section 3**).

Section 1 - La politique conventionnelle Française volontariste

La France dispose de multiples instruments conventionnels pour exercer l'assistance au recouvrement (§1) qui permettent aux autorités compétentes de procéder au recouvrement des créances fiscales dans les Etats partenaires (§2). Toutefois, ce dispositif conventionnel qui paraît ambitieux, demeure confronté à certaines limites qui réduisent l'étendue (§3).

§1- Les pays partenaires dans le cadre conventionnel

La France a conclu cent dix-neuf conventions fiscales au niveau bilatéral dont le tiers contient une clause expresse d'assistance administrative qui permet un recouvrement forcé sur la demande d'une partie à l'autre et en tant que pays signataire de la Convention Multilatérale, elle peut requérir auprès des autres pays qui ont approuvé cette convention, même en l'absence d'une convention bilatérale, la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement et, enfin, en qualité de pays membre de l'UE, elle peut actionner l'assistance au recouvrement à travers la législation communautaire (A).

En pratique, les clauses insérées dans ces divers dispositifs conventionnels permettent de délimiter les conditions de cette coopération ainsi que les droits des contribuables (B).

A- Les dispositions conventionnelles concernant l'assistance au recouvrement

La France a toujours été favorable à une coopération administrative large en matière fiscale tant dans son volet échange de renseignements relatif à l'assistance de l'impôt que celui de l'assistance au recouvrement. Toutes les fois qu'elle peut, elle insère dans les conventions fiscales négociées des stipulations particulières à cet effet précis¹¹³⁹.

La France a signé sa première convention en 1843 avec la Belgique prévoyant l'assistance à l'échange de renseignements. Sa deuxième convention fût intervenue le 16 Juin

¹¹³⁹P. LEVINE – P. PINSON, art. Précité P. 285.

1930 avec l'Italie, ayant un caractère général tendant à éviter les doubles impositions et comportant une clause d'assistance au recouvrement des impôts directs visés par cette convention. Les autres conventions prévoyant la clause d'assistance au recouvrement concernant consécutivement : la Belgique (16 Mai 1931), l'Allemagne (9 Décembre 1934), la Suède (24 Décembre 1936) et les Etats-Unis d'Amérique (25 Juin 1939). La convention Franco-belge du 16 Mai 1931 a contribué au renouvellement du droit fiscal international en prévoyant la possibilité d'un recouvrement forcé d'impôts d'un Etat dans l'autre Etat¹¹⁴⁰.

Il faudra souligner, en outre, l'entente franco-belge dans le domaine de l'assistance au recouvrement qui était particulièrement étroite. Il fut décidé depuis le 1^{ère} Janvier 1953 en accord avec l'administration des finances Belge, que les Trésoriers payeurs généraux français correspondaient directement avec l'administration Belge de l'enregistrement et des domaines¹¹⁴¹.

La France avait, aussi, signé en 1975 des conventions fiscales préventives concernant la double imposition avec une cinquantaine de pays dont plus de la moitié contenaient déjà une clause d'assistance au recouvrement¹¹⁴². Cette forme d'aide figurait presque dans toutes les conventions conclues entre la France et les Etats d'Afrique noire d'expression Française¹¹⁴³. La France avait prévue également l'assistance au recouvrement dans les conventions signées avec un certain nombre de pays européens, (l'Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Finlande, Grèce, Italie, Luxembourg, Monaco, Norvège, Suède), mais également avec des pays non européens (Liban et les Etats-Unis), le champ d'application de cette clause atteignait parfois d'autres impôts que ceux visés par ces conventions et concernait parfois même les créances de toute nature des Etats contractants¹¹⁴⁴. L'assistance au recouvrement des créances fiscales s'appliquait également aussi bien au principal qu'à l'accessoire des impôts¹¹⁴⁵. Des conventions prévoyant le recouvrement forcé des condamnations pécuniaires ont été publiées ultérieurement. Leurs dispositions doivent être appliquées à la lumière de l'instruction n°73-112-A1-2-3 du 3 Août 1973, concernant le recouvrement de l'impôt direct, contributions et contraintes extérieures. Ce texte tient compte de la multiplication des payeurs auprès des ambassades de France ainsi que de la création, à Nantes, de la Trésorerie générale pour l'étranger¹¹⁴⁶. Le total minime de 570 des conventions fiscales générales signées par les pays, en 1975, n'en comptait que 70 prévoyant une assistance au recouvrement¹¹⁴⁷.

1140 G. MONTAGNIER, Le contentieux du recouvrement en France des impôts étrangers, art. Précité P. 333.

1141 G. GEST et G. TIXIER, op.cit., P. 568.

¹¹⁴² R. LUDWIG, art. Précité P. 7.

¹¹⁴³ On peut citer à titre d'exemple : (Algérie, Camerone, Congo, Code d'Ivoire, Gabon, Madagascar, Mali, Maroc, Mauritanie, Niger, Sénégal, Togo, République centre africaine).

¹¹⁴⁴ R. LUDWING l'assistance internationale au recouvrement de l'impôt (III) art. Précité P. 21.

¹¹⁴⁵ G. GEST-G.TIXIER, op.cit, P.568.

¹¹⁴⁶ Idem, P.568.

¹¹⁴⁷ Les recueilles des conventions fiscales internationales publiées par la SDN et de l'ONU, cité par R. LUDWING, art. Précité p7.

C'est pourquoi, l'Etat d'avancement de la France à l'égard de l'assistance au recouvrement est particulièrement perceptible.

Actuellement, la France est liée par une disposition conventionnelle prévoyant l'assistance au recouvrement tant au niveau bilatéral (1) et multilatéral (2) qu'au niveau européen.

1- Dans le cadre bilatéral

La clause d'assistance au recouvrement est relativement peu répandue ; en effet seul un tiers des conventions fiscales bilatérales signées par la France contient une clause d'assistance au recouvrement. A titre indicatif, on peut citer les Etats de l'UE dont le nombre s'élève à 13 sur 27 membres avec lesquels la France dispose d'un droit de demander assistance au recouvrement dans le cadre d'une convention bilatérale¹¹⁴⁸. Ce sont plutôt les conventions conclues avec d'autres pays industrialisés qui comportent une telle clause, ces derniers disposant de moyens d'actions plus efficaces que les pays en développement¹¹⁴⁹.

Il faut préciser que ces conventions comportent une clause très large d'assistance au recouvrement, contenant trois articles (38, 39 et 40)¹¹⁵⁰. En précisant que les créances fiscales qui font l'objet d'une assistance au recouvrement bénéficieront des mêmes garanties et privilèges que les créances de même nature dans l'Etat requis (art. 38). L'assistance au recouvrement inclut les mesures conservatoires (art. 39) pour les créances de toute nature des Etats contractants (art. 40).

Un autre groupe de pays ayant signé une convention prévoyant l'assistance au recouvrement, et constitués : Etats-Unis, l'Albanie, l'Ukraine, l'Arménie, le Japon, le Liban, le Norvège, la Principauté de Monaco.

2- Dans le cadre multilatéral

Comme évoqué précédemment, la convention élaborée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe comporte un volet concernant le recouvrement des créances fiscales, signée en 1988 et entrée en vigueur le 25 Janvier 1988 a été ratifiée par la France le 1^{er} Mars 2005. L'administration française dispose ainsi d'un outil multilatéral qui devrait lui permettre

¹¹⁴⁸ A noter que la France peut employer les dispositifs communautaires si celles-ci leur apparaissent plus efficaces. Elle peut évoquer également cet acquis communautaire vis-à-vis des pays membres avec lesquels elle n'a pas de convention comptant un article d'assistance au recouvrement. Les Etats membres de l'UE qui sont partenaires conventionnels de la France sont les suivants : l'Allemagne, l'Autriche, La Belgique, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, la Grèce, l'Italie le Luxembourg, la Suède, l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie. Les autres pays membres ne sont pas signataires d'une telle convention fiscale bilatérale même s'ils doivent exercer une coopération dans le cadre de l'acquis communautaire.

¹¹⁴⁹ En ce sens la France a signé une convention d'assistance sur recouvrement avec 17 pays Africains Francophones tels que l'Algérie, le Maroc, la Tunisie, le Benin, le Burkina-Faso, le Camerone, la République Centrafricaine, le Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, La Guinée, Madagascar, le Mali, la Mauritanie, le Niger, la Sénégal.

¹¹⁵⁰ Cependant les conventions signées avec le Madagascar (26 et 27), l'Algérie (art 28), le Congo (art. 29), et la Guinée (art. 28) ne comporte qu'un seul article assez long.

d'appréhender plus aisément les patrimoines délocalisés dans d'autres Etats membres et recouvrer ses créances.

3- Dans le cadre de l'UE

Le législateur Français avait intégré les dispositifs communautaires en matière d'assistance au recouvrement en droit interne. La loi de finances rectificative pour 2002¹¹⁵¹ a tout d'abord transposé la Directive de 1976, modifiée notamment par les Directives de 1977, 2001 et 2010, précitées, par l'insertion de deux articles : L. 283 A et L. 283B, dans la LPF et par la refonte de l'article 381 bis du code des douanes¹¹⁵². Cette démarche a été poursuivie l'année suivante par l'intégration des dispositions des Directives précitées ainsi que celles de la Directive de 2002 susmentionnée, concernant les modalités pratiques de l'assistance mutuelle.

L'article 238A du LPF pose le principe de l'assistance en énonçant que l'administration : Française peut requérir les Etats membres de la communauté de même qu'elle est tenue de leur prêter assistance, pour le recouvrement des créances afférentes à la TVA, des droits d'accises et certains autres impôts.

L'article L.238B détaille quant à lui les modalités pratiques de recouvrement en France.

Lorsqu'un Etat membre de la communauté européenne sollicite l'aide de l'administration fiscale Française pour le recouvrement d'impôts, cette dernière procède au recouvrement comme pour un impôt Français, sous réserve toutefois de quelques exceptions : L'administration ne peut recourir au privilège du Trésor pour punir les autres créanciers et les règles applicables en matière de prescription de l'action en recouvrement sont celles du pays étranger qui demande assistance (art. L. 283B du LPF).

L'administration Française ne fournit cette assistance à l'Etat étranger que si la créance atteint 1500€, qu'elle est fondée sur un titre exécutoire établi depuis cinq ans ou plus, qu'elle n'est pas contestée et que l'Etat étranger qui lui demande assistance a mis en œuvre les moyens nécessaires pour obtenir le paiement de sa créance avant de solliciter l'aide de la France¹¹⁵³. Si en dépit de ses précautions, L'administration fiscale est confrontée à une créance contestée, elle peut déroger à la règle qui lui impose d'en suspendre le recouvrement, à condition que l'Etat étranger lui demande expressément de poursuivre cette créance et que son droit national lui permette¹¹⁵⁴.

On notera enfin que la loi de finances rectificative pour 2004 a introduit au LPF l'article L.114.C, qui permet à l'administration fiscale Française, sur demande d'un autre Etat membre, de procéder à la notification de tout acte ou décision émanant d'un autre Etat

¹¹⁵¹ L. n°2002-1576, 30 Décembre 2002, art. 42. : Jo. 31 Décembre 2002, Dc. Fisc. 2005, n°4, comm. 38

¹¹⁵² L. des finances rectificative pour 2003, n°2003-1312, 30 Décembre 2003 : JO, 31 Décembre 2003, Dc. Fisc. 2004, n°4, comm. 182.

¹¹⁵³ LE MENTEC, OP. cit, P. 248.

¹¹⁵⁴ Article L. 283B. LPF.

membre et de demander à un autre Etat membre de procéder à la notification d'actes ou d'écisions afférents aux impôts visés par le texte¹¹⁵⁵.

B- Le contenu de la clause d'assistance au recouvrement

En pratique, la France a employé une rédaction diversifiée du contenu relatif à l'assistance au recouvrement en optant pour la clause fondamentale (1), complète (2) ou restreinte (3), afin de prévoir le champ d'application (4).

1- La clause fondamentale

Trois articles ont été insérés pour prévoir l'assistance au recouvrement de manière plus globale avec les pays francophones d'Afrique sub-saharienne. A titre d'exemple, les articles 38, 39 et 40 de la convention signée avec la Mauritanie le 15 Novembre 1967, traitent cette assistance selon les termes suivants :

Article 38 : «1. Les Etats contractants conviennent de se prêter mutuellement assistance et appui en vue de recouvrer, suivant les règles propres à leurs législations ou réglementations respectives, les impôts visés par la présente convention ainsi que les majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais afférents à ces impôts lorsque ces sommes sont définitivement dues en application des lois ou règlements de l'Etat demandeur.

- 1- La demande formulée à cette fin doit être accompagnée des documents exigés par les lois ou règlement de l'Etat requérant pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues.
- 2- Au vu de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de prescription ont lieu dans l'Etat requis conformément aux lois ou règlements applicables pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts.
- 3- Les créances fiscales à recouvrer bénéficient des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales de même nature dans l'Etat de recouvrement.

Article 39 :

En ce qui concerne les créances fiscales qui sont encore susceptibles de recours, les autorités fiscales de l'Etat créancier et pour la sauvegarde de ses droits, peuvent demander aux autorités fiscales compétentes de l'autre Etat contractant de prendre des mesures conservatoires que la législation ou la réglementation de celui-ci autorise.

Article 40 :

Les mesures d'assistance définies aux articles 38 et 39 s'appliquent également au recouvrement de tous impôts et taxes autres que ceux visés par la présente convention ainsi que d'une manière générale, aux créances de toute nature des Etats contractants.

¹¹⁵⁵ A savoir, les impôts directs, les droits d'accises sur l'alcool, les tabacs manufacturés ainsi que les taxes sur les primes d'assurances citées par la Directive précitée.

La mouture de ces trois articles pose les principes fondamentaux qui doivent présider à une coopération efficiente en matière de recouvrement. En effet, l'article 38 explique les actions de l'assistance et énumère les conditions nécessaires à remplir pour demander cette assistance. Quant à l'article 39, il précise les mesures conservatoires que doit prendre l'Etat requérant suite à une demande expresse d'assistance. L'article 40 détermine le champ d'application de cette assistance qui englobe tous les impôts et taxes même ceux qui ne sont pas visés par la convention et qui relèvent des législations internes des Etats contractants.

Il importe de signaler, enfin, que les conventions conclues par les Etats d'Afrique noire francophone et contenant trois articles séparés pour l'assistance au recouvrement prévoient également un échange de lettres annexées à la convention.

Cette annexe précise que, lorsqu'un contribuable ou un débiteur fait l'objet dans un Etat de poursuites en vue de recouvrement d'impôts ou de créances dues dans un autre Etat, il peut demander aux autorités compétentes de l'Etat requis de suspendre ces poursuites s'il est en mesure de faire valoir des titres de propriété concernant des biens situés dans l'Etat requérant ou une créance sur une collectivité publique ou parapublique de cet Etat.

Si cette demande, qui doit être appuyée des justifications nécessaires, apparaît fondée, l'Etat requis peut surseoir aux poursuites engagées et doit informer l'Etat requérant de cette décision. Les conventions signées plus récemment contiennent un seul article incluant toutes ces dispositions en y insérant des paragraphes 10-11 et 12.

2- La clause complète

Les conventions fiscales que la France a conclues avec les pays d'Afrique francophone, comportent les trois articles en un seul article ou bien en deux¹¹⁵⁶ et traitant cette assistance avec un peu plus de détail sous une clause dite complète. Par exemple, l'article 29 de la convention fiscale Franco-congolaise du 27 Novembre 1987, prévoit l'assistance au recouvrement en ces termes :

Article 29 : (assistance au recouvrement):

- 1- Les deux Etats conviennent de se prêter mutuellement et appui en vue de recouvrer, suivant les règles propres à leur législation ou réglementation respective, les impôts visés par la présente convention ainsi que les majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais afférents à ces impôts.

¹¹⁵⁶ A titre d'exemple, la convention fiscale signée avec Madagascar, entrée en vigueur le 1^{er} Septembre 1989, le Gabon avec l'avenant du 02 Octobre 1986.

- 2- A la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis procède au recouvrement des créances fiscales du dit Etat suivant la législation et la pratique administrative applicables au recouvrement de ses propres créances fiscales, à moins que la présente convention n'en dispose autrement.
- 3- Les dispositions du paragraphe précédent ne s'appliquent qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'Etat requérant et qui ne sont pas contestées.
- 4- L'assistance accordée en vue de recouvrement de créances fiscales concernant une personne décédée ou sa succession est limitée à la valeur de la succession ou de la part revenant par chacun des bénéficiaires de cette succession, suivant que la créance est à recouvrer sur la succession ou auprès des bénéficiaires de celle-ci.
- 5- L'Etat requis ne sera pas obligé de donner suite à la demande :
 - a) Si l'Etat requérant n'a pas épuisé sur son propre territoire tous les moyens de recouvrement de sa créance fiscale, à moins que le recouvrement dans l'Etat requérant ne donne lieu à des difficultés considérables ;
 - b) Si et dans la mesure où il estime que la créance fiscale est incompatible avec les dispositions de la présente convention, ou avec celle de toute autre convention à laquelle les deux Etats sont parties.
- 6- La demande d'assistance administrative en vue de recouvrement d'une créance fiscale est accompagnée :
 - a) D'une attestation précisant que la créance fiscale concerne un impôt visé par la convention et n'est pas contestée ;
 - b) D'une copie officielle du titre permettant l'exécution dans l'Etat requérant ;
 - c) De tout autre document exigé pour le recouvrement ;
 - d) S'il y a lieu, d'une copie certifiée conforme de toute décision y relative émanant d'un organe administratif ou d'un tribunal ;
- 7- A la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis prend des mesures conservatoires pour garantir le recouvrement de la créance fiscale si celle-ci est contestée ou si le titre exécutoire n'a pas encore été émis.
- 8- Le titre permettant l'exécution dans l'Etat requérant est, s'il y a lieu, et conformément aux dispositions en vigueur dans l'Etat requis, admis, homologué, complété ou remplacé dans les plus brefs délais suivant la date de réception de la demande d'assistance par un titre permettant l'exécution dans l'Etat requis.
- 9- Les questions concernant le délai de prescription de la créance fiscale sont régies exclusivement par la législation de l'Etat requérant. La demande d'assistance en vue du recouvrement contient des renseignements sur le délai de prescription de la créance fiscale.

- 10- Les actes de recouvrement accomplis par l'Etat requis à la suite d'une demande d'assistance et qui, suivant la législation de cet Etat, auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai de prescription, ont le même effet au regard de la législation de l'Etat requérant. L'Etat requis informe l'Etat requérant des mesures prises à cette fin.
- 11- La créance fiscale pour le recouvrement de laquelle une assistance est accordée ne jouit dans l'Etat requis d'aucun des privilèges attachés aux créances fiscales de cet Etat.
- 12- L'Etat requis peut consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné, si sa législation ou sa pratique administrative le permet dans les circonstances analogues ; il en informe l'Etat requérant.
- 13- Les mesures d'assistance définies ci-dessus s'appliquent également au recouvrement de tous impôts et taxes autres que ceux visés par la présente Convention, ainsi que, d'une manière générale, aux créances de toute nature des Etats.

L'assistance au recouvrement avec ces pays inclut également tous les impôts et taxes autres que ceux visés par les conventions, à savoir, les droits d'enregistrement et de timbre, les droits de successions, la taxe sur la valeur ajoutée, les produits domaniaux et les taxes parafiscales. D'une manière générale, les créances de toutes natures des Etats contractants sont visées par l'assistance au recouvrement. De plus, ces créances fiscales bénéficient des mêmes privilèges que les créances fiscales de même nature de l'Etat requis, ce qui n'était pas le cas dans Les Conventions Modèles étudiées précédemment.

Cette rédaction plus large, peut comprendre les conventions fiscales conclues avec le Liban, l'Albanie, l'Algérie, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, l'Ouzbékistan, l'Ukraine, l'Autriche, l'Espagne, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie et la Suède avec plus ou moins de différences selon les pays.

3- La clause restreinte

Ce type de clause concerne principalement les conventions fiscales prévoyant une assistance au recouvrement, signées avec les pays développés. Dans cette catégorie de convention, la France a opté pour une rédaction plus courte qui ne s'applique qu'aux impôts visés par la convention et les créances fiscales de l'Etat requérant ne bénéficiant pas des privilèges des créances fiscales de l'Etat requis. Il s'agit pour la France de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

A titre d'exemple l'article 27 de la convention Franco-Finlandaise¹¹⁵⁷ du 11 Septembre 1970 a été rédigé comme suit.

Article 27 :

¹¹⁵⁷ Entré en vigueur le 1^{er} Mai 1972 et publié par le décret n°72-304 du 12 Avril 1972, Jo, 22 Avril 1972.

1. Les deux Etats contractants conviennent à se prêter mutuellement assistance et appui en vue de recouvrer, suivant les règles propres à leur législation, les impôts auxquels s'appliquent la présente convention, les majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard et intérêts et frais afférents à ces impôts, lorsque ces sommes sont définitivement dues en application des lois de l'Etat demandeur.
2. La demande formulée à cette fin doit être accompagnée des documents exigés par les lois de l'Etat requérant pour établir que les sommes à recouvrer sont définitivement dues.
3. Au vue de ces documents, les significations et mesures de recouvrement et de perception ont lieu dans l'Etat requis conformément aux lois applicable, pour le recouvrement et la perception de ses propres impôts. Les titres de perception, en particulier, sont rendus exécutoires dans la forme prévue par la législation de cet Etat.
4. Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis.
5. En ce qui concerne les créances fiscales qui seront encore susceptibles de recours, l'Etat créancier, pour la sauvegarde de ses droits, peut demander à l'autre Etat de prendre des mesures conservatoires que la législation de celui-ci autorise.

4- Le champ d'application

L'article qui délimite le champ d'application de l'assistance au recouvrement dans les conventions fiscales signées par la France n'est pas uniforme. Car la France semble être favorable à l'élargissement du champ d'application de l'assistance au recouvrement.

Les deux types de rédaction adoptés ajoutent également toutes les majorations applicables aux impôts dus en principal tels que les amendes, les intérêts, les indemnités de retard et les frais afférents à ces impôts. A titre illustratif, la convention signée avec l'Espagne le 10 Octobre 1995 (Article 28 §1), fait expressément référence à l'assistance en vue du recouvrement d'amendes fiscales non pénales. Par contre, les conventions signées avec le Danemark, les Etats-Unis et la Suède précisent que les majorations à caractère pénal ne font pas l'objet d'une assistance au recouvrement.

Pour les créances fiscales non comprises dans la convention fiscale, seule le recouvrement amiable peut être tenté par le payeur auprès de l'ambassade de France du pays concerné lorsque ce poste existe, à défaut, par la Trésorerie générale pour l'étranger située à Nantes¹¹⁵⁸.

Du côté Français, seules les créances au regard desquelles le contribuable a épuisé toutes les voies de recours interne pour en contester l'exigibilité peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance au recouvrement. De toute évidence, lorsque des créances à recouvrer ne sont pas définitivement dues, l'Etat demandeur peut solliciter de la France la prise de

¹¹⁵⁸ Instruction n°85-146-A- du 15 Novembre 1985 de la Direction de la comptabilité publique, P.3.

mesures conservatoires afin de garantir ses droits. Ces mesures seront appliquées selon les règles du droit interne Français.

Quant à la ratio personae, la France peut demander à son partenaire le recouvrement des créances fiscales dues par des résidents des deux Etats pays contractants ou d'Etats tiers. Pourtant, la convention Franco-américaine du 31 Août 1994¹¹⁵⁹ en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune avant précisé dans le paragraphe 5 de l'article 28 que l'assistance au recouvrement n'est accordée qu'à l'encontre des nationaux, sociétés ou autres entités de l'Etat requis.

§2- L'autorité compétente

En France, l'autorité compétente chargée de la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement est la Directions Générale des Finances publiques (DGFIP) créé en 2008¹¹⁶⁰, au sein du Ministère du budget, des comptes publics et de la Fonction Publique, à l'issue d'une fusion de la Direction Générale des Impôts (DGI) et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP). Cette nouvelle structure sera désormais chargé de l'assiette et du recouvrement des impôts. Elle reçoit les demandes d'assistance de l'autorité compétente de l'Etat requis, et elle est habilitée à solliciter le recouvrement à l'étranger des impôts Français.

Le caractère centraliste de la DGI est valable également pour l'assistance au recouvrement concernant les impôts qui sont recouverts par ses comptables. La demande d'assistance comme l'assistance accordée relève du processus décisionnel ; les institutions émanant de la DGI à ses services déconcentrés lors de la mise en œuvre des accords d'assistance sont brèves.

§3- les limites de l'assistance au recouvrement et les droits des contribuables

Les deux types de clauses de l'article d'assistance au recouvrement formulés par les conventions fiscales signés par la France, ne contiennent pas de limites proposées par Les Modèles de l'OCDE¹¹⁶¹. Ces Modèles proposaient d'exclure toute obligation pour l'Etat requis de prendre des mesures dérogatoires aux législations nationales, ou contraires à l'ordre public ou qu'auraient pour conséquence de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'un ou de l'autre des Etats contractants, ou violant le secret commercial, industriel ou professionnel. De ce point de vue on peut dire que les formules conventionnelles Françaises n'en présentent pas moins le défaut de ne pas réaliser un équilibre entre les pouvoirs de L'administration et les droits des contribuables¹¹⁶².

¹¹⁵⁹ Entré en vigueur le 30 décembre 1995, publié par le décret n°96-222 du 15 Mars 1996, JO, 22 Mars 1996.

¹¹⁶⁰ Créé par décret n°2008-310 du 3 Avril 2008.

¹¹⁶¹ Article 16 du Modèle de 1981 sur l'assistance au recouvrement et l'article 8 du Modèle de Convention sur le revenu et la fortune.

¹¹⁶²J.B. GEFFROY, OP. cit, P. 257.

Même si les conventions ne citent pas ce type de limites, il est évident que le recouvrement ne pourrait être opéré qu'en vertu de la législation de l'Etat requis, d'ailleurs, même les conventions signées par la France prévoient en général que ce sont les règles de l'Etat requis qui seront appliquées dans la procédure d'assistance ou recouvrement.

Dans ce cadre, certaines conventions, comme par exemple celle qui a été signée avec la Finlande¹¹⁶³, énonce que les Etats s'engagent à « recouvrer suivant les règles de leur propre législation ». Certaines autres conventions plus récentes comme par exemple la convention signée avec l'Espagne¹¹⁶⁴, précise explicitement que le recouvrement sera poursuivi par l'Etat requis « suivant la législation et la pratique administrative applicables au recouvrement de ses propres créances fiscales ».

A ce titre, le Conseil d'Etat a décidé que les deux formulations sont considérées comme ayant le même effet. Dans son arrêt du 21 Décembre 1977¹¹⁶⁵, a bien confirmé que la créance fiscale devrait être recouvrée selon les procédures prévues par la législation fiscale pour le recouvrement des impôts, auxquelles les conventions ne faisaient que renvoyer.

Il faut souligner que les créances fiscales dont l'assistance au recouvrement est sollicitée doivent être définitivement dues. Cela revient à dire que seules les créances au regard desquelles le contribuable a épuisé toutes les voies de recours interne pour en contester l'exigibilité peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance au recouvrement¹¹⁶⁶.

Certaines conventions Françaises contiennent des limitations spécifiques. A titre d'exemple, la convention signée à la Suède le 27 Novembre 1990¹¹⁶⁷, énonce une limite spécifique aux cas des personnes décédées. Elle précise que « l'obligation d'accorder une assistance en vue de recouvrement des créances fiscales concernant une personne décédée ou sa succession est limitée à la valeur de la succession ou des biens reçus par chacun des bénéficiaires de la succession selon la créance, est à recouvrer sur la succession ou auprès des bénéficiaires de celle-ci »¹¹⁶⁸.

Un autre genre de limite concerne les nationaux des Etats contractants. La convention fiscale franco-américaine du 31 Août 1994¹¹⁶⁹, n'impose aucune obligation d'assistance aux autorités américaines pour le recouvrement des impôts dus à la France par les ressortissants américains, ou aux autorités Françaises pour le recouvrement d'impôts dus aux Etats-Unis par des ressortissants Français. Cette restriction provient du fait que la référence à la nationalité a été critiquée sévèrement par les auteurs¹¹⁷⁰, à l'instar de MM.GEST et TIXIER qui soulignent qu'« elle vide l'assistance au recouvrement d'une grande part de sa substance » au-delà de cette convention qui incarne l'hégémonie Américaine vis-à-vis du

¹¹⁶³ Convention du 11 Septembre 1970, OP. cit.

¹¹⁶⁴ Convention du 10 Octobre 1995, Entrée en vigueur le 19 Juillet 1997, J.O, 11 Juillet 1997.

¹¹⁶⁵ Rev. Dr. Fisc. 1978, comm.466.

¹¹⁶⁶ B. PLAGNET, OP. cit, P. 324.

¹¹⁶⁷ Entrée en vigueur le 1^{er} avril 1992, publié par le décret n°92-384 du 1^{er} Avril 1992, JO, 8 Avril 1992.

¹¹⁶⁸ Article 27, par 3 de la convention franco-Suédoise.

¹¹⁶⁹ Article 28, para 5 de la convention du 31 Août 1994, conclue entre la France et les Etats-Unis d'Amérique.

¹¹⁷⁰ B. PLAGNET, OP. cit, P. 324, G.GEST et G. TIXIER, OP. cit, P.560.

reste du monde, cette restriction de la clause de nationalité ne figure aucunement dans les autres conventions fiscales conclues par la France.

Section 2 - La procédure d'assistance au recouvrement mise en œuvre par la France dans le cadre de la convention Algéro-Française

Les actes de poursuites diligentés en France par les comptables du Trésor à l'encontre des débiteurs partis à l'étranger, leur sont notifiés conformément à l'article 683 du code de procédure civile, par voie de signification.

Aussi les dits actes sont signifiés au parquet selon les dispositions des articles 659¹¹⁷¹ et 684¹¹⁷² du code de procédure civile selon que l'adresse à l'étranger du débiteur soit connue ou non¹¹⁷³.

Toutefois, la mise en œuvre des dispositions conventionnelles afférentes à l'assistance au recouvrement au niveau bilatéral, permet ainsi, aux comptables français du (Trésor ou de la DGI) de mettre en exécution la procédure du recouvrement forcé (§1) grâce à l'aide de leurs collègues étrangers concernant le débiteur situé à l'étranger. Dans le sens inverse, les autorités compétentes des Etats étrangers, peuvent aussi, sur la base des obligations conventionnelles, solliciter l'administration française à exécuter le recouvrement forcé pour leur compte (§2). Au demeurant, l'assistance administrative en matière de recouvrement n'est pas à l'abri du contentieux qui pourrait naître du recouvrement des impôts étrangers en France et des impôts français à l'étranger (§3).

§1- Les demandes formulées par la France

Toute demande d'assistance en vue de recouvrement est soumise à un certain nombre de conditions préalables (A). Les conditions aussi remplies, la procédure pourrait être exercée soit par les comptables du Trésor (B) soit par les comptables de la DGI (C) qui sont désormais unifiés au sein de la DGFIP.

A- Les conditions préalables

Tout d'abord les comptables doivent avoir épuisé l'ensemble des moyens de recouvrement amiables et forcés que permet la législation interne en France¹¹⁷⁴. Aussi, les comptables doivent s'abstenir d'envoyer des contraintes lorsque le débiteur vient résider

¹¹⁷¹ Article 659 du nouveau code de procédure civile dispose que « lorsque la personne à qui l'acte doit être signifié ni domicile, ni résidence, ni lieu de travail connus, l'huissier de justice dresse un procès-verbal ou il relate avec précision les diligences qu'il a accomplies pour rechercher le destinataire de l'acte... ».

¹¹⁷² Article 684 du nouveau code de procédure civile : « l'acte destiné être notifié à une personne ayant sa résidence habituelle à l'étranger est remis au parquet, sauf dans les cas où un règlement communautaire ou un traité international autorise l'huissier de justice ou le greffier à transmettre directement cet acte à son destinataire ou à une autorité compétente de l'Etat de destination. L'acte destiné à être notifié à l'Etat étranger, à un agent diplomatique étranger en France ou à tout autre bénéficiaire de l'immunité de juridiction est remis au parquet et transmis par l'intermédiaire de Ministre de la justice aux fins de signification par voie diplomatique... ».

¹¹⁷³ C. COSSOT, art. Précité, P.89.

¹¹⁷⁴ Instruction n°85-146 du 15 Novembre 1985, P.2.

périodiquement en France ou y a laissé un mandataire chargé de la gestion de ses affaires, ou y possède des fonds en dépôt chez un tiers ou des immeubles productifs de revenus¹¹⁷⁵.

Les comptables peuvent exercer les poursuites en vue de recouvrement d'impôts dont le délai de réclamation contentieuse n'est pas expiré. En France le délai de prescription de l'action au recouvrement est de 4 ans¹¹⁷⁶. Ce délai commence par la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, s'agissant des décisions de justice, par la date à laquelle la décision requiert la force de chose jugée, c'est-à-dire devenue définitivement exécutoire.

Autre condition préalable consiste à ce que les titres de recouvrement soient rendus exécutoires en France en application de l'article 1658 relatif à l'homologation des rôles d'impôts directs. Conformément à l'accord conclu en 1999 entre le Ministère de l'intérieur et le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, les comptables du Trésor doivent transmettre les titres de recouvrement étrangers au Directeur des services fiscaux de leur département pour y faire apposer la formule exécutoire.¹¹⁷⁷ En cas de contestation sur la créance auprès de l'administration ou les tribunaux, ils peuvent solliciter les mesures conservatoires à la condition que des garanties n'aient pas pu être constituées en France¹¹⁷⁸.

B- Pour les impôts recouverts par les comptables du Trésor

Pour que les comptables du Trésor puissent solliciter l'assistance au recouvrement des impôts Français, ils doivent au préalable, constituer un dossier comprenant un certain nombre de documents¹¹⁷⁹. En effet, ce dossier doit comprendre la contrainte extérieure mentionnant les noms, prénoms et adresse précise à l'étranger du débiteur, un bordereau de situation mentionnant les dates des acomptes éventuellement visés par le débiteur, les extraits de rôles récapitulants de la dette fiscale du redevable, une attestation que tous les moyens de recouvrement ont été mis en œuvre en France et la date de prescription de l'action en recouvrement de chaque créance d'impôt. Le cas échéant, est ajoutée à ces documents, une note précisant la date à laquelle le délai de réclamation présenté expirera et des copies certifiées conformes des décisions intervenues sur la réclamation présentée par le contribuable (décision de rejet du service, jugement du Tribunal administratif ou arrêt du Conseil d'Etat). Finalement, si cela s'avère utile, les comptables annexent au dossier ainsi constitué tous les renseignements que le comptable étranger chargé du recouvrement de la contrainte peut avoir intérêt à connaître tels qu'un rapport détaillé fournissant, sur l'attitude habituelle du contribuable et sur les circonstances particulières de l'affaire ainsi que l'adresse présumée du redevable dans l'Etat étranger¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁵ P. DIBOUT, OP. cit, P.17.

¹¹⁷⁶ Article L. 274 du LPF, OP. cit

¹¹⁷⁷ C. COUSSOT, OP. cit, P. 90.

¹¹⁷⁸ Instruction n°85-146, A du 15 Novembre 1985, OP. cit, P.2.

¹¹⁷⁹ Idem, P.3.

¹¹⁸⁰ P. Debout, OP. cit, P.17.

Une fois le dossier constitué il convient de déterminer suivant le type de conventions fiscales et l'organisation mise en œuvre, l'autorité compétente pour recevoir la demande d'assistance. La Direction Générale pratique trois Modèles décisionnels¹¹⁸¹.

Primo, elle utilise le Modèle centralisateur de l'ex DGI vis à vis de certain pays tels que l'Allemagne, l'Autriche, l'Italie, la Grèce, le Danemark, la Norvège, la Suède, la Finlande, le Luxembourg, le Liban et le Benin. Concernant ces pays le recouvrement est confié à la Trésorerie générale des créances spéciales du Trésor. Elle veille à transmettre aux autorités étrangères, les titres de recouvrement établis par les comptables chargés du recouvrement des impôts émis à l'encontre des débiteurs domiciliés à l'étranger et assure le recouvrement des titres de recouvrement des pays concernés¹¹⁸².

Secundo, le deuxième Modèle est utilisé par le biais des trésoreries payeurs installés auprès des ambassades Françaises à l'étranger, qui procèdent au recouvrement d'impôts Français dans l'Etat partenaire au profit des TPG. C'est donc à ce comptable que doivent être adressés les avis de recouvrement, les rappels de contrainte et les avis faisant connaître soit la situation à l'expiration du délai de réclamation, soit la décision intervenue sur une réclamation et toutes autres pièces destinées aux services chargés du recouvrement. Par exemple, la création au 1^{er} Janvier 1999, d'une Trésorerie à Rome a permis le transfert de compétence en matière de recouvrement au Trésorier depuis cette date¹¹⁸³.

Quant au dernier Modèle décisionnel, demeure particulier aux relations avec la Belgique et Monaco. Dans le cas, l'ex DGCP avait donné compétence entière aux Trésoriers payeurs généraux intéressés qui peuvent transmettre directement les dossiers de demande de recouvrement aux autorités compétentes de ces pays¹¹⁸⁴.

Il semble que les deux dernières Modèles de décisions déconcentrées accélèrent le règlement des dossiers concernant l'assistance au recouvrement, mais ils provoquent également certains inconvénients¹¹⁸⁵. Ce type d'assistance requiert une spécialisation qu'on ne saurait demander à l'ensemble du réseau comptable du Trésor compte tenu du faible nombre d'affaires qu'il lui est demandé de traiter à cet égard à la marge d'attributions autrement dominantes.

L'autorité compétente de l'Etat requis transmet ce dossier aux comptables chargés du recouvrement de la créance fiscale dans cet Etat. Comme, nous l'avons déjà précisé les comptables de l'Etat requis exercent les poursuites conformément à leur propre législation comme s'il s'agissait de leurs propres créances fiscales, sans accorder bien évidemment les privilèges, sauf stipulation conventionnelle spécifique contraire.

Les sommes recouvrées pour le compte du Trésor Français sont versées par les comptables étrangers au compte que la banque de France possède auprès des banques

¹¹⁸¹ Instruction n°85-146, A du 15 Novembre 1985, Op.cit., P.3.

¹¹⁸² C. COUSSOT, Op.cit., P.90.

¹¹⁸³ C. COUSSOT, art. précité P.90.

¹¹⁸⁴ Instruction n°8-146 A du 15 Novembre 1985, P.3.

¹¹⁸⁵ R. LUDWING, Art. Précité P. 24.

étrangères¹¹⁸⁶. Les autorités compétentes de la DGFIP sont alors informées par leurs collègues étrangers que le virement a bien eu lieu. L'autorité compétente française en informe ses comptables territorialement compétents chargés de ce recouvrement¹¹⁸⁷.

Les contraintes recouvrées ou non recouvrées par les comptables étrangers sont renvoyées de la DGFIP, accompagnées en cas de non recouvrement, des pièces justificatives¹¹⁸⁸.

C- Pour les impôts recouvrés par les comptables de l'ex DGFIP ex DGI

En ce qui concerne les impôts recouvrés par les comptables de l'ex DGI, la demande d'assistance au recouvrement est établie sous forme de lettre adressée au directeur des services fiscaux compétent. Il transmet la demande à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux. Celle-ci envoie les demandes, qui ne sont pas destinées aux pays de l'OCDE, à la Direction de la législation fiscale qui les transmet à l'administration fiscale de l'Etat requis. Quant aux demandes concernant les pays de l'OCDE sont adressés directement par la Direction des résidents à l'étranger et des services fiscaux aux administrations étrangères concernées, excepté pour les Etats-Unis et le Canada où les demandes sont adressés à l'attaché fiscal¹¹⁸⁹.

Il est à préciser que les comptables Français peuvent demander des renseignements aux autorités étrangères selon la procédure développée dans le chapitre précédent afin de prendre connaissance du patrimoine mobilier et immobilier que le débiteur détient à l'étranger, sous cet aspect l'échange de renseignements peut constituer un préalable à la mise en œuvre d'une demande d'assistance au recouvrement¹¹⁹⁰.

§2- Les demandes formulées par les autorités étrangères auprès des comptables publics Français

L'assistance en vue de recouvrement des impôts étrangers est sollicitée par le biais des autorités compétentes pour les deux structures de la DGFIP qui les font parvenir au comptable compétent. Les titres de l'Etat requérant doivent être immédiatement rendu exécutoires par mesure administrative selon les formes internes de la législation Française.

La demande de recouvrement présentée par une administration étrangère doit être accompagnée d'une contrainte établie par le service compétent. Elle doit indiquer, l'Etat civil, la nationalité et l'adresse exacte du débiteur en France, le montant initial de la créance fiscale, éventuellement le montant et la date des paiements effectués, le montant de l'indemnité de

¹¹⁸⁶ Instruction N° 85-146. A du 15 Novembre 1999, OP. cit, P.3.

¹¹⁸⁷P. DEBOUT, OP. cit, P.17.

¹¹⁸⁸Idem. P.6.

¹¹⁸⁹Idem. P.7.

¹¹⁹⁰C. COUSSOT, art. Précité P.90.

retard pour la période à venir. La contrainte doit préciser également les textes en vertu desquels celle-ci est due et attester, soit que la créance fiscale est définitive soit qu'elle est contestée et que seules des mesures conservatoires ou interruptives de prescription sont demandées¹¹⁹¹.

Le recouvrement des impôts étrangers en France est régi par la législation Française. Il appartient donc au TPG d'adresser les titres au Préfet compétent pour rendre exécutoire les créances étrangères. Ensuite le comptable compétent du lieu de domiciliation du contribuable adresse à ce dernier un avis l'invitant à payer les impôts étrangers dont il reste redevable dans un délai de quinze jours à compter de la date d'envoi. Cet avis doit, à titre d'information, mentionner lisiblement la somme en euros correspondant au montant du titre de recouvrement étranger auquel s'ajoute, le cas échéant celui des intérêts de retard arriver à la date d'envoi de l'avis¹¹⁹².

Le recouvrement des créances fiscales étrangères s'effectue dans les mêmes formes que pour les impôts Français analogues de même nature, c'est-à-dire par voie de commandement, saisie et vente. Aussi lorsqu'un comptable du Trésor envisage de diligenter une saisie-vente pour recouvrer les impositions étrangères, il doit préalablement notifier un commandement de payer alors même qu'un tel acte a déjà été effectué par le pays qui a demandé l'assistance au recouvrement¹¹⁹³.

Le virement des fonds est effectué au cours du change applicable au jour où la demande de recouvrement a été formulée, les fonds qui ont pu être recouverts en l'acquisition des impôts étrangers et des intérêts de retard survenus avant ou après l'émission de la contrainte doivent être versés au compte de l'Etat requérant à la banque de France¹¹⁹⁴.

A- La question de l'attribution des privilèges des créances fiscales nationales aux créances fiscales étrangères objet d'une assistance au recouvrement

En France¹¹⁹⁵, si le contribuable a d'autres créances, le CGI prévoit que le Trésor doit leur être préféré¹¹⁹⁶. Le Trésor bénéficie d'autre part d'une hypothèque légale sur tous les biens immeubles du redevable pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales¹¹⁹⁷.

Dans le cadre de la procédure d'assistance au recouvrement, les actes de poursuites diligentées pour le recouvrement dépendent du caractère privilégié ou non des créances fiscales. Lorsque la convention fiscale bilatérale prévoit que la créances fiscales de l'Etat

¹¹⁹¹ Instruction n°85-146- A du 15 Novembre 1985, p3.

¹¹⁹² Idem. P.5.

¹¹⁹³ P. DIBOUT, OP. cit, P.19.

¹¹⁹⁴ Instruction n°85-146, A. du 15 Novembre 1985, P.6.

¹¹⁹⁵ Chapitre IV, Suites et privilèges, article 1920 et S. CCI, éd. Dalloz, 2013, PP. 1724-1729.

¹¹⁹⁶ J : GROSCLAUDE, P. MARCESSOU, OP. cit, P. 98.

¹¹⁹⁷ Article 1929 Ter, CGI

partenaire bénéficiaire des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales Françaises de même nature, des avis à tiers débiteurs (ATD) peuvent être déclarés pour le recouvrement des impôts réclamés et le percepteur peut produire un titre de privilège si le débiteur d'impôt est déclaré en faillite ou en Etat de règlement judiciaire.

Les conventions signées avec la plupart des Etats Africains francophones indiquent que les créances fiscales à recouvrer dans le cadre de l'assistance au recouvrement bénéficiaire des mêmes sûretés et privilèges que les créances fiscales de même nature de ce pays.

En revanche, certaines conventions fiscales signées, comme par exemple, avec le Luxembourg¹¹⁹⁸ et avec la Belgique¹¹⁹⁹ précisent expressément que «les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis ».

Lorsque les conventions fiscales énoncent expressément si la créance fiscale de l'autre Etat contractant peut bénéficier des privilèges et des sûretés prévus pour les créances nationales, la question ne prête pas à confusion. Cependant, certaines conventions fiscales ne traitent pas la question explicitement mais elle se borne à viser que les créances fiscales de l'autre Etat qui seront recouvrées « suivant les règles propres de la législation » de l'Etat dont l'assistance au recouvrement est requise. Dans ce cas-là l'instruction de la DGCP considère que les créances fiscales de cet Etat bénéficiaire ont des sûretés et privilèges assortissant les créances fiscales de même nature dans cet Etat¹²⁰⁰.

Compte tenu du nombre des divers privilèges qu'institue le droit Français, les chances du recouvrement des créances étrangères qui n'en bénéficient pas, s'amenuisent considérablement dès lorsque le contribuable se trouve en situation difficile¹²⁰¹.

B- L'effet de prescription

Les règles relatives à la prescription de l'action au recouvrement sont régies exclusivement par la législation de l'Etat requérant. C'est pourquoi la demande d'assistance doit d'ailleurs contenir des renseignements sur le délai de prescription de la créance fiscale. Dès que la demande de recouvrement est formulée par le comptable du Trésor territorialement compétent, la durée de la prescription est interrompue. Une fois que la demande est transmise, une nouvelle période de réclamation peut courir dans l'Etat requis, lequel doit se borner à exécuter la créance fiscale. Les actes de recouvrement accomplis par l'Etat requis auraient

¹¹⁹⁸ Convention précitée, Article 23 para4.

¹¹⁹⁹ Convention précitée, Article 21 para21.

¹²⁰⁰ Instruction n°85-146. A du 15 Novembre 1985, P.4.

¹²⁰¹ P. LEVINE, P. PINSON, Art précité P. 291.

pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai de prescription qui ont le même effet au regard de la législation de l'Etat requérant¹²⁰².

De même la prescription de l'action au recouvrement des créances fiscales étrangères obéit au délai de l'Etat étranger. A titre d'exemple, la prescription de l'action au recouvrement en Belgique est de trois ans, le commandement de payer notifié par le comptable en France interrompt la prescription des créances Belges et fait repartir un nouveau délai de prescription de trois ans. La raison pour laquelle il est recommandé, lorsque le redevable est à l'étranger, est de faire signer un commandement de payer au parquet préalablement à la demande d'assistance au recouvrement. En conséquence, il convient d'assurer un suivi régulier du recouvrement tant des créances étrangères en France que des créances Françaises à l'étranger¹²⁰³.

A la lumière de ce qui précède et compte tenu du manque de statistique détaillées publiées par la Direction générale de comptabilité publique sur la pratique de l'assistance au recouvrement, il est difficile d'évaluer à juste titre, l'efficacité des mécanismes conventionnels en matière de recouvrement. Mais, il demeure évident que le degré d'efficacité de cet instrument varie selon les partenaires conventionnels. Il semble que les conventions les plus actives en ce domaine, soient celles qui ont été conclues avec les pays frontaliers surtout la Belgique, l'Espagne.

D'après le Ministère des Finances¹²⁰⁴, pour l'année 2001, la France présentait 324 dossiers de demandes d'assistance au recouvrement de la TVA, pour un montant de 78 millions d'euros et en recouvré 675000 euro, soit au moins de 1%. Elle a reçu pour sa part 710 demandes en provenance des autres Etats membres, pour un montant de 21 millions d'euros, dont à peine 5% ont pu être recouverts. La protection générale de la comptabilité publique précise en terme général dans son rapport annuel de 2007 que « la politique d'objectifs et les évaluations organisationnelles en matière de recouvrement de l'impôt ont fait l'objet d'échanges avec le Chili, la Tunisie et la Russie¹²⁰⁵ mais sans indiquer de chiffre.

Certains Etats partenaires conventionnels de la France ont essayé de freiner l'application de la procédure en évoquant des principes généraux énoncés dans l'article de l'assistance au recouvrement. La demande de renseignements est formulée selon le droit interne de l'Etat requérant. Pour masquer leurs réticences, L'administration fiscale des Etats-Unis (international revenue services) a demandé à L'administration Française de lui fournir une traduction en langue Anglaise du code générale des impôts et du livre des procédures fiscales, afin de s'assurer que les demandes formulées par la France l'étaient dans le respect du droit Français¹²⁰⁶.

§3- La procédure contentieuse en matière d'assistance au recouvrement

¹²⁰² Comme expressément indiqué dans les paragraphes 9-10-11 de l'article de 27 de la Convention signé avec l'Autriche le 26 Mars 1993, J.O du 14 Décembre 1994, au les paragraphes 8 et 9 de l'article 28 de la Convention signée avec l'Algérie, le 17 Octobre 1999, J.O n°300 du 26 Décembre 2002.

¹²⁰³ C. COUSSOUT, Art. précité P.91.

¹²⁰⁴ D. BOUSQUET, OP. cit. P.24.

¹²⁰⁵ Rapport annuel 2007, trésor public, Direction générale de la comptabilité publique, P.49.

¹²⁰⁶ P. LEVINE- P. PINSON, Art. précité P. 288.

Dans la procédure d'assistance au recouvrement il est mis en avant le contentieux fiscal «en sens strict »¹²⁰⁷, qui se divise en deux. En effet, naissent, d'une part, les contestations relatives à l'existence ou au moment de la créance (y compris la prescription). Ces litiges représentent le contentieux à l'assiette porté devant l'autorité ou la juridiction de l'Etat requérant (A). Apparemment, d'autre part, les contestations sur la régularité des actes de poursuites, c'est-à-dire le contentieux au recouvrement présenté devant les juridictions de l'Etat requis (B). La France accepte cette répartition tant au niveau des conventions fiscales auxquelles elle est liée qu'au niveau des directives communautaires.

A- Le contentieux concernant le recouvrement des impôts Français à l'étranger

Le redevable de l'impôt Français qui se trouve à l'étranger et qui n'a pas de moyen en France pour payer de sa dette fiscale lorsqu'il détient des biens à l'étranger peut devenir le sujet de la procédure d'assistance au recouvrement. Cette personne intéressée peut contester l'établissement de l'imposition (1) en suivant la procédure de la contestation (2) en France selon la législation Française.

1- La contestation de l'établissement de l'imposition

La contestation des impositions mises à la charge des contribuables, qu'elles soient initiales ou supplémentaires, acquittées ou non, se fonde soit «sur une erreur dans l'assiette ou la liquidation, soit sur la revendication du bénéfice d'une disposition législative ou réglementaire ou sur la restitution d'une imposition sur le fondement de la non-conformité aux règles de droit supérieur »¹²⁰⁸. En effet, l'article L90 du LPF, R.196 traite cette phase du contentieux.

a- La contestation d'une erreur d'imposition

Le contribuable peut contester en vue de l'annulation d'une imposition entachée d'erreur matérielle ou établir à tort, une imposition excessive, il peut demander sa réduction, ou encore il peut demander la restitution des excédents de versements.

b- La contestation sur l'exercice d'un droit

¹²⁰⁷ P. BELTRAME –I. MEHL, OP. cit, P.592.

¹²⁰⁸ D. RICHER, OP. cit, P.46-50.

Les demandes tendant à l'exercice d'un droit sont celles qui s'appliquent à une imposition à l'origine régulièrement établie ou perçue, mais qui se trouve remise en cause par suite de la survenance d'un événement auquel une disposition législative ou réglementaire reconnaît un caractère révocatoire, à titre d'exemple, la résiliation d'une vente peut donner lieu à une demande de remboursement de la TVA perçue régulièrement au moment de la conclusion de la vente.

c- La contestation en raison de non-conformité à une règle de droit supérieur

Les demandes peuvent être fondées sur une décision de justice révoquant la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application¹²⁰⁹. A cet égard, cette décision peut être prononcée soit par le juge national, dans un jugement ou arrêt non susceptible de recours, soit par la CJCE sur une action en manquement par la Commission ou par un Etat membre ou sur une question préjudicielle soulevée par le juge national¹²¹⁰.

B- Le contentieux concernant le recouvrement des impôts étrangers en France

Les conventions fiscales adoptent le principe selon lequel les actions mettant en cause les poursuites engagées par l'Etat requis, sont intentées exclusivement devant l'instance compétente de cet Etat. Cette règle s'applique de façon traditionnelle en France pour les juridictions judiciaires et a été confirmé par le Conseil d'Etat dans son arrêt du 21 décembre 1977¹²¹¹, revenant sur une jurisprudence intérieure du 23 décembre 1966¹²¹², qui laissait sans défense le contribuable poursuivi pour le recouvrement d'impôts étrangers. La créance, bien qu'émanant d'un Etat étranger, n'en demeure pas moins fiscale, et les dispositions d'assistance au recouvrement des traités renvoient explicitement, le plus souvent, aux modalités de perception des créances fiscales internes¹²¹³.

Dans cet arrêt du 21 décembre 1977 le Conseil d'Etat a considéré que le requérant contestant le principe même de sa dette vis-à-vis de l'Etat requérant (la Belgique), il n'était pas compétent pour connaître d'une telle contestation portant sur le bienfondé d'une imposition établie par une autorité étrangère. En revanche, s'agissant de l'opposition à contrainte, il est revenu sur sa jurisprudence antérieure du 23 décembre 1966. Elle a considéré qu'il résulte clairement de la convention franco-Belgique, sauf en ce qui concerne le privilège du Trésor, les règles françaises prévues pour le recouvrement des impôts sont applicables aux créances fiscales belges, notamment celles prévues à l'article L. 281 du LPF selon lesquelles les oppositions à contrainte relèvent de la juridiction administrative, et elle a jugé que cette compétence s'appliquait aux actes de poursuites dérivant d'une créance fiscale d'un Etat étranger lié à la France par une convention d'assistance.

¹²⁰⁹ Lamy fiscal, Op.cit., 1376.

¹²¹⁰ Article 177 du traité de Rome.

¹²¹¹ CE, 21 décembre 1977, requête n°1944, Dr. fisc. 1979, n°15, comm. 723, conclusion Fabre

¹²¹² CE 23 décembre 1966, Requête n°60741, Dr. Fisc. 1967, n°22. Conclusion Lavandes.

¹²¹³ G. MONTAGNIER, Art. précité P. 331.

Un autre arrêt a été rendu par la CAA de Lyon dans le même sens¹²¹⁴. La cour a conclu que la juridiction administrative française n'est pas compétente pour apprécier le bien-fondé de l'imposition établie par une autorité étrangère. Dans cette affaire, L'administration des impôts allemande avait demandé par lettre aux autorités françaises de prendre des mesures conservatoires à l'égard de la requérante tenue solidairement au paiement de dettes fiscales d'une société de droit allemand. Un commandement fût notifié le 12 Avril 1989 à l'intéressé selon la législation française. Cependant, cette personne contestait le bien-fondé de l'acte. Le tribunal administratif de Nice a rejeté sa requête par un jugement rendu le 28 mai 1990, au motif que la procédure suivie avait été régulière. La requérante a interjeté appel. Elle soutenait qu'elle ne contestait pas la validité des mesures conservatoires mais le bien-fondé de la créance mise à sa charge. La cour administrative d'appel de Lyon a rejeté les prétentions de la requérante lors d'un arrêt rendu le 16 Avril 1992, mais a annulé également le jugement du tribunal administratif de Nice. Parce que la procédure mise en œuvre par l'administration relevant de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire. De plus, les tribunaux français étaient incompétents pour apprécier le bien-fondé d'impositions établies par une autorité étrangère.

Il convient de rappeler que l'assistance au recouvrement en matière fiscale trouve son fondement juridique dans les conventions fiscales. Si ce n'est pas le cas l'article R281-2 du LPF¹²¹⁵ qui permet la poursuite en faveur des impositions étrangères ne trouvera pas son champ d'application. A défaut d'une telle convention l'article R.281-2 du LPF et la procédure qu'il énonce sont inapplicables et le réclamant peut accéder directement au juge judiciaire selon la procédure de droit commun, comme la rendu la cour de cassation dans son jugement du 2 mai 1972¹²¹⁶. Dans cette affaire, l'intéressé était poursuivi par le comptable français compétent à la suite d'une demande d'assistance au recouvrement de l'autorité sénégalaise. Vu qu'aucune convention d'assistance au recouvrement n'était en vigueur entre la France et le Sénégal la procédure se trouvant ainsi écarter, on est amené à conclure que le redevable poursuivi sans fondement juridique pourrait directement former un recours pour excès de pouvoir contre la décision du comptable et le poursuivre¹²¹⁷.

La législation française¹²¹⁸ organise le contentieux du recouvrement en se basant sur la destination fondamentale des contentieux de la régularité fondamentale des actes de poursuite et de l'existence de l'obligation au paiement. L'intérêt pratique de cette destination est qu'elle représente l'aiguillage futur de la requête soit vers la juridiction judiciaire dans le premier cas, soit vers la juridiction administrative dans le second. Un redevable qui est poursuivi par les comptables français en raison de ses impôts étrangers impayés pour lesquels les autorités fiscales compétentes de ce pays avait demandé l'assistance française dans le cadre des convention, a le droit de contester les actes de la poursuite des autorités françaises

¹²¹⁴ CAA Lyon, 16 Avril 1992, r.é. N°90-599, Dr. Fisc. 3 Février 1993, n°5, P. 276.

¹²¹⁵ Article R. 281-2 du LPF ; la demande prévue par l'article R.281-1 doit, sous peine de nullité être présentée au trésorier-payeur général dans un délai de deux mois à partir de la notification de l'acte si le motif invoqué est un vice de forme ou il s'agit de tout autre motif, dans un délai de deux mois après le premier acte qui permet d'évoquer ce motif.

¹²¹⁶ Bull. 1972, IV, P. 126.

¹²¹⁷ G. MONTAGNIER, art. précité, P.340.

¹²¹⁸ Article R. 281 du LPF.

selon les règles interne. En effet cet intéressé peut contester soit l'obligation de payer devant la juridiction administrative (1), soit la régularité de l'acte de poursuite devant la justification judiciaire(2).

1- La contestation à l'obligation de payer l'impôt étranger suivi en France

Concernant la réclamation contestant le recouvrement des créances fiscales étrangères les motifs invoqués pour contester l'obligation de payer l'impôt pourraient revêtir plusieurs motifs comme le fait remarquer, MONTAGNIER¹²¹⁹,

- Le redevable peut contester tout d'abord le taux de change applicable pour évaluer aussi bien le montant de l'impôt restant à recouvrer que la valeur en monnaie étrangère des paiements effectués par le redevable. Le Conseil d'Etat a décidé qu'il convenait de retenir le taux de change applicable au jour des paiements. Le Ministère des Finances, qui tenait compte premièrement du cours du jour ou la demande de recouvrement avait été formulée, s'est ensuite aligné sur cette jurisprudence¹²²⁰ ce qui s'accorde également avec le système préconisé par le Modèle de 1981 de l'OCDE ;
- Le redevable peut soutenir que l'impôt pour le recouvrement auquel il est poursuivi n'entre pas dans le champ d'application de la convention ;
- Il peut prétendre aussi que l'imposition n'est pas « définitive » au sens des conventions d'assistance, il pourrait aussi chercher à démontrer qu'il possède des biens dans l'Etat requérant, que celui-ci aurait pu poursuivre ;
- Le redevable peut, enfin, démontrer qu'il n'existe pas de convention d'assistance en vigueur qui serait applicable à l'imposition de l'année qui lui est réclamée. Selon l'article 55 de la constitution française de 1958, les traités internationaux ne peuvent s'appliquer qu'après avoir été ratifiés et publiés. Il faut que les conventions fiscales internationales soient publiées dans le journal officiel français afin qu'elles puissent entrer en vigueur. Comme le constater M. MONTAGNIER¹²²¹ «les moyens pouvant être invoqués par le redevable de l'impôt étranger dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer sont, pour des raisons évidentes, plus diversifiés que ceux que peut faire valoir le contribuable national ».

2- La contestation sur la régularité formelle de l'acte de poursuite de l'impôt étranger suivi en France

¹²¹⁹ G. MONTAGNIER, article précité P. 343.

¹²²⁰ Instruction comptabilité publique 79-91 A du 11 Juillet 1979, P.3 cité par G. MONTAGNIER, OP. cit, P. 343.

¹²²¹ G. MONTAGNIER, art. précité P.344.

En matière de recouvrement d'impôts étrangers, le contentieux de la régularité formelle des actes de poursuite peut surgir soit sous forme d'action (réclamation proprement dite) soit sous forme d'exception qui est plus rare dans la fiscalité interne¹²²².

Les poursuites du recouvrement de l'impôt débutent par un acte portant notification d'un titre exécutoire qui est essentiel dans un aspect de la régularité formelle de poursuite. Cela est valable même pour les impôts étrangers, c'est la raison pour laquelle les modalités du titre exécutoire tiennent de l'importance fondamentale, et l'absence d'un tel titre correspondrait à l'absence d'une formalité substantielle.

Le plus souvent, les conventions fiscales règlent la question du titre exécutoire en se contentant de formules moins précises, en stipulant, par exemple, que les poursuites auront lieu «sur la production d'une copie officielle des titres exécutoires » ou «au vue des documents de l'Etat requérant », éventuellement en ajoutant que le recouvrement sera poursuivi «suivant la législation et la pratique administrative applicable au recouvrement de ses propres créances fiscales » ceci pose la question de savoir si les titres exécutoires étrangers conservent cette force en France¹²²³.

Les commissaires du gouvernement répondent négativement à cette question dans leurs conclusion sur l'arrêt de 23 décembre 1966, ainsi M. LAVONDES déclarait que « la production des titres est nécessaire aux poursuites, mais elle ne saurait être suffisante pour conférer à celle-ci un fondement légal. Donc à défaut de dispositions expresses de la convention, l'acte de poursuite d'une autorité étrangère ne peut pas être exécutoire en France sans intervention d'une autorité française »¹²²⁴.

En effet, l'instruction n°64-32- A3 du 25 Janvier 1964 de la Direction de la comptabilité publique, qui regroupe les règles générales applicables aux conventions d'assistance administrative et de recouvrement en vigueur entre la France et les autres pays, prévoit que les titres de l'Etat requérant doivent être rendus exécutoires par mesure administrative dans la forme propre de la législation française. Il appartient donc au Trésorier payeur général d'adresser ces titres au préfet qui est compétent pour rendre exécutoire les créances de l'Etat¹²²⁵.

Section 3 - La démarche conventionnelle algérienne au regard de l'expérience Algéro-Française

Si le Modèle de convention de l'OCDE prévoit la coopération aussi bien en matière d'échange de renseignements qu'en matière de recouvrement des impôts, plusieurs conventions bilatérales signées par l'Algérie sont amputées des dispositions relatives à l'assistance en matière de recouvrement des impôts. Sur 34 conventions, 16 ne la prévoient

¹²²² Ibidem. P.345.

¹²²³ G. MONTAGNIER, Article précité P. 347.

¹²²⁴ Ibidem. P. 347.

¹²²⁵ Inst 64-32. A3 du 25 Janvier 1964. de la Direction de la Comptabilité Publique, P.4, Cité G. MONTAGNIER, précité P. 347.

pas. Les Etats signataires renoncent ainsi à leur droit de poursuivre le recouvrement de l'impôt dans l'autre Etat contractant. On retrouve cette restriction dans toutes les conventions conclues avec les pays arabes, à l'exception de la Jordanie, du Qatar et des pays du Maghreb. On la retrouve également avec certains pays européens comme l'Italie, la Bosnie ou, encore, la Suisse. Cette dernière offre ainsi une protection quasi-totale pour les capitaux domiciliés sur son territoire quand ils proviennent d'Algérie. Par ailleurs, il est surprenant de constater que, bien que la position de la Suisse ait évolué sous la menace des Etats-Unis et la pression de l'Union européenne en mettant fin à la règle du secret bancaire, cette évolution n'a pas encore produit ses effets sur la coopération Algéro-Suisse. La convention n'étant pas actualisée, la Suisse demeure toujours pour les capitaux d'origine algérienne un « paradis fiscal »¹²²⁶.

Concernant l'assistance au recouvrement suivant le dispositif conventionnel algéro-français prévu par la convention du 17 Octobre 1999 et qui s'inspire essentiellement du Modèle de Convention d'assistance administrative mutuelle, sauf à considérer qu'elle a un portée moins chargée, d'où un champ d'application restreint (§1).

Quant à la mise en œuvre de la procédure d'assistance au recouvrement est tributaire de certaines conditions relevant du droit interne et de la pratique en droit fiscal international afin qu'elle soit suffisamment encadrée au plan juridique (§2).

§1- Champ d'application

L'apport de la nouvelle convention fiscale Algéro-Française réside par rapport à la convention précédente abrogée, dans le fait qu'elle tend à renforcer et de perfectionner au plan pratique le dispositif en matière d'assistance au recouvrement en adoptant certains principes généraux telle que l'assimilation des créances fiscales algériennes aux créances fiscales nationales françaises, assorties des mêmes garanties.

Le champ d'application est ainsi déterminé par l'article 28-1 de la convention qui vise les personnes concernées et les impôts cités.

A- Les personnes visées

La convention s'applique sans restriction aux personnes physiques et aux personnes morales, qu'ils s'agissent de personnes ayant la nationalité algérienne ou française ou encore d'étrangers, redevables d'impôts réclamés en Algérie ou en France pourvu que ces personnes puissent être recherchés dans l'un ou l'autre Etat en ayant notamment domicile ou résidence¹²²⁷.

B- Les impôts cités

1- Impôts et accessoires visés du côté algérien

¹²²⁶ Voir B. YELLES CHAOUCH, op.cit.

¹²²⁷ Document DGI non publié

Les impôts algériens donnant lieu à l'assistance au recouvrement en France, sont prévus par l'article 2 de la convention,

- Il s'agit de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) ;
- L'impôt sur le revenu global (IRG) ;
- L'impôt direct pétrolier ;
- L'impôt sur les traitements et salaires (IRG / salaires) ;
- La taxe sur l'activité professionnelle, (TAP) ;
- La taxe foncière des propriétés bâties et non bâties (TFPB et TFPNB) ;
- L'impôt sur les successions ;
- Droit d'enregistrement ;
- Droit de timbre.
-

Deux termes du paragraphe (4) de l'article (2), le champ d'application de la convention s'entend à tous autres impôts de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

Bien entendu, se trouvent concernés «upso facto » tous les accessoires rattachés à l'impôt en principal, à savoir, les majorations, droits, les intérêts de retard appliqués par le service de l'assiette ainsi que les majorations, indemnités de retard et autres frais de poursuites réclamés par le service de recouvrement.

Il est à noter que pour les amendes pénales dont le prononcé relève de la compétence des juridictions pénales et non des administrations fiscales leur règlement au moyen d'assistance intervient dans le cadre de l'entraide judiciaire¹²²⁸.

2- Impôts et accessoires visés du côté français

Le recouvrement des impôts français en Algérie, dans le cadre de l'assistance mutuelle, se fait pratiquement dans les mêmes conditions que les impôts Algériens en France.

En effet, en application de l'article 2 et des chapitres II et III de la convention, les impôts français pour lesquels l'assistance peut être demandée, sont les impôts sur les revenus y compris les plus-values, à savoir :

- L'impôt sur le revenu ;
- La taxe sur les salaires ;
- L'impôt sur les sociétés, y compris toutes les retenues à la source, précomptes et avances décomptés sur ces impôts.

Sont visés également, les impôts prévus aux chapitre II et III de l'accord, à savoir les impôts sur les successions, les droits d'enregistrement et les droits de timbre.

De même cette assistance s'exerce :

¹²²⁸ Idem, P.4.

D'une part, sur les accessoires des impôts susvisés ainsi qu'aux majorations de droits, droits en sus, indemnités de retard, intérêts et frais afférents à ces impositions (Article 28 §5).

Et d'autre part, sur tous les autres impôts de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient (Art. 2-4).

3- Impôts dus

Aux termes de l'article 28-1 susvisé la demande d'assistance au recouvrement ne peut être retenue que pour des créances « définitivement dues en application des lois et règlements de l'Etat demandeur ».

A cet égard, une créance fiscale est au sens de la convention réputée « définitivement due » lorsque le contribuable cesse de disposer de voies de droit que lui reconnaît la législation interne de l'Etat requérant selon les conditions d'ouverture et de délai qu'elle définit¹²²⁹.

Cela signifie que si le délai de réclamation n'est pas expiré la créance n'est pas « due définitivement ».

Autrement dit, le caractère définitif est supposé réalisé après le délai prévu pour introduire les réclamations permettant l'exercice des poursuites au recouvrement, il va de soi qu'une réclamation introduite au-delà du délai imparti ne font pas perdre le caractère définitif de la créance fiscale¹²³⁰.

§2- La procédure de recouvrement

La mise en œuvre de la procédure d'assistance au recouvrement est assortie de certaines conditions, qui constituent en elles-mêmes ses propres limites, pour aboutir aux résultats exemptés à savoir.

A- Condition de constitution du dossier de demande d'assistance au recouvrement

L'article 28-3 de la convention précise ce qui suit : « 3-les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'Etat requérant et qui ne peuvent plus être contestées.

1- L'Etat requis n'est obligé de donner suite à la demande

¹²²⁹ Document DGI non publié P. 5.

¹²³⁰ Idem. P.6.

- a) Si l'Etat requérant n'a pas épuisé tous les moyens de recouvrement de sa créance fiscale dont il dispose sur son propre territoire à moins que leur usage ne donne lieu à des difficultés ;
- b) Si dans la mesure où il estime que la créance fiscale est incompatible avec les dispositions de la convention ou avec celles de toute autre convention à laquelle les deux Etats contractants sont parties ».

L'article 28-3 et 4 de la convention subordonne donc le recouvrement par les services fiscaux de l'Etat requis aux conditions suivantes :

- Titre de perception établi ;
- Impositions non contestées ;
- Moyens de recouvrement épuisés dans l'Etat requérant ;
- Intervention conforme à la convention.

a- Titre de perception

Le titre permettant de poursuivre le recouvrement de la créance fiscale se fonde pour être valable sur l'exigibilité de l'impôt qui intervient après que celui-ci ait été déclaré assis et liquidé¹²³¹.

Les services doivent s'assurer que l'imposition est effectivement exigible pour solliciter l'assistance au recouvrement et comme il sera examiné plus loin, l'imposition provisoire peut faire l'objet de la part de l'Etat requis de mesures conservatoires.

b- Impositions non contestées

L'imposition pour laquelle l'Etat requérant demande l'assistance doit être également non contestée, ceci suppose que le délai permettant au contribuable de joindre son recours est arrivé effectivement à échéance.

La date d'établissement de l'impôt constitue une indication utile pour connaître et le point de départ et l'expiration de ce délai.

Lorsqu'en revanche, la créance fiscale est contestée dans les délais impartis, soit devant l'administration fiscale, soit devant les juridictions compétentes, l'assistance au recouvrement reste liée à la décision définitive émanant des juridictions administratives ou judiciaires¹²³².

Comme il sera examiné ultérieurement, la contestation n'empêche pas l'Etat requérant de demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires.

¹²³¹ Document DGI non publié P.7.

¹²³² Idem, P.7.

Dans le cadre de l'échange de renseignements comme il sera abordé dans les développements ultérieurs l'Etat requérant informe l'Etat requis de l'issue de la procédure dans le cas d'un jugement rendu soit affirmant, soit infirmant la créance en totalité ou en partie, ce qui permettra de poursuivre valablement ou de suspendre le recouvrement¹²³³.

De plus, l'affaire peut connaître un règlement entre les services de l'Etat requérant et le contribuable, auquel cas aussi l'Etat requis en est également avisé¹²³⁴.

Tous ces faits peuvent déterminer le bienfondé d'une demande d'assistance de sorte qu'elle peut se justifier en tout ou en partie ou ne plus se justifier.

Dans cette perspective, l'Etat requérant, par l'intermédiaire de l'administration fiscale, s'attache à faire savoir dans les meilleurs délais à l'Etat requis les dispositions quant au maintien de sa demande d'assistance, ou à son retrait en fonction de l'aboutissement réservé à l'affaire¹²³⁵.

Si le contribuable informe lui-même l'Etat requis, celui-ci dans ce cas ne peut pas suspendre automatiquement les mesures de recouvrement avant même d'avoir été avisé en l'objet par l'Etat requérant qui doit prendre soin de le faire dès qu'il en est informé à son tour¹²³⁶.

B- Moyens d'intervention épuisés dans l'Etat requérant

L'assistance au recouvrement est sollicitée lorsque seulement l'Etat requérant n'est pas en mesure de percevoir l'impôt dû ou que l'action au recouvrement s'est avérée infructueuse sur son territoire lorsque le contribuable à son domicile ou ses biens dans l'autre Etat.

L'Etat requis prête alors, en vertu de la convention, son concours en matière de recouvrement après, bien entendu, que toutes les conditions de l'assistance soient remplies par l'Etat requérant pour formaliser à cet effet un dossier¹²³⁷.

A cet effet, la convention signée avec la France, à l'instar de toutes les conventions fiscales conclues par l'Algérie avec les autres pays, offre la possibilité de décliner une demande d'assistance par l'Etat requis, lorsque l'Etat requérant n'a pas épuisé toutes les voies de recours pour recouvrer cette créance fiscale sur son propre territoire¹²³⁸. Cette possibilité est invoquée afin d'éviter des charges supplémentaires que l'assistance fait peser sur l'administration fiscale de l'Etat requis, c'est pourquoi l'Algérie et la France s'attèlent à ne pas demander cette assistance de façon précoce. Cette mesure intervient à titre de recommandation dans le sens où l'Etat requérant exerce d'abord ses propres mesures selon la législation nationale.

¹²³³ Document DGI non publié P.8.

¹²³⁴ Idem. P.8.

¹²³⁵ Idem. P.8.

¹²³⁶ Idem, P.8.

¹²³⁷ Idem P.8.

¹²³⁸ Article 28, paragraphe 1er – Alinéa a de la convention.

C- Conformité avec la convention

Suivant l'article 28 paragraphe 4-b de la convention, l'intervention de l'Etat requis se fonde sur la conformité à cette convention. Ce faisant, si l'Etat requis estime que l'imposition n'a pas été établie suivant les dispositions de la convention, ou que l'assistance n'en est pas compatible, il est en droit de ne pas donner suite aux poursuites et d'en aviser en conséquence le pays requérant en fournissant à cette occasion les motifs suffisants.

Certes, si l'appréciation revient à l'Etat requis quant au bien-fondé de la demande d'assistance et de la suite à donner, «il ne peut agir qu'avec les conceptions en la circonstance et en tout cas il est permis à l'Etat requérant d'apporter la preuve et au besoin compléter dûment le dossier retourné pour montrer le caractère conforme à la convention.

A défaut d'entente sur ce point et pour éviter tout blocage systématique de l'action au recouvrement, la commission mixte sera saisie en l'affaire pour trancher dans le sens jugé conforme à la convention »¹²³⁹.

D- Pièces à joindre et procédure à suivre

L'article 28-6 de la convention précise ce qui suit : «Art. 28-6 la demande d'assistance en vue de recouvrement » d'une créance fiscale est accompagné :

- a) D'une attestation précisant que la créance fiscale concerne un impôt visé par la convention et ne peut plus être contesté ;
- b) D'une copie officielle du titre permettant l'exécution dans l'Etat requérant ;
- c) De tout autre document exigé pour le recouvrement ;
- d) S'il y a lieu d'une copie certifiée conforme de toute décision y relative émanant d'un organe administratif ou d'un tribunal toutes ces précisions relatives à l'assistance au recouvrement doivent être concrétisées au moyen de documents a fourni dans le dossier à présenter¹²⁴⁰.

C'est ainsi que l'Etat requérant est tenu d'attester que la créance ne peut plus être contesté, en précisant qu'aucune condition de forme n'est imposée pour la confection de cette attestation.

De plus, l'Etat requérant présente en même temps que sa demande d'assistance, une copie officielle du titre permettant l'exécution des poursuites¹²⁴¹.

En disposant de ces documents, l'Etat requis se trouve habilité à entreprendre des actions en recouvrement de la créance fiscale établie suivant la législation de l'Etat requérant.

¹²³⁹ Document DGI non publié P. 9.

¹²⁴⁰ Document DGI non publié P.10.

¹²⁴¹ Idem. P. 10.

E-Présentation du dossier par la partie Algérienne

Les receveurs des contributions diverses présentent une demande comportant, outre la désignation, le cachet et la signature de l'autorité requérante, les renseignements suivants ¹²⁴²:

- Une contrainte extérieure mentionnant très lisiblement les noms, prénoms et adresse précise en France du débiteur et établie suivant les prescriptions indiquées par l'instruction générale sur le recouvrement forcé de l'impôt :
- Un ou des extraits de rôles en double exemplaires mentionnant au verso les références du texte certifié conforme de l'arrêté d'homologation du rôle ou à défaut les références de la constatation ;
- L'attestation qu'il n'existe en Algérie aucun moyen de parvenir au recouvrement intégral des impôts en cause ;
- Le cas échéant, une note indiquant qu'une réclamation assortie du bénéfice du sursis légal de paiement a été formulée en vue de mesures conservatoires à prendre.

La demande doit contenir également l'indication des éléments constitutifs de la créance, au y mentionnant distinctement, s'il y a lieu, l'impôt proprement dit, les intérêts de retard et les frais de recouvrement déjà engagés dans l'Etat requérant¹²⁴³.

Les dossiers ainsi constitués et regroupés par le s/directeur du recouvrement des impôts de la wilaya concernée sont adressés à la DGI qui les centralise à son tour pour les transmettre, comme l'a préconisé la partie française et suivant la pratique actuelle admise, au payeur général auprès de l'ambassade de France en Algérie, lequel est chargé de les faire parvenir aux services français compétents¹²⁴⁴.

La S/Direction de la perception d'Alger, compte tenu de la convention Algéro-Française se rapportant au transfert des opérations du Trésor du 08 Aout 1974, prend soin pour le suivi, d'aviser à titre d'information une fois par mois au moins, par un Etat confectionné à cet effet :

- La Direction des opérations fiscales et du recouvrement (DGI) ;
- L'Agent comptable central en Algérie ;
- La paierie auprès de l'ambassade d'Algérie en France¹²⁴⁵.

¹²⁴² Idem. P.11.

¹²⁴³ Document DGI non publié P.11.

¹²⁴⁴ Document DGI non publié P.12.

¹²⁴⁵ Idem. P.12.

Bien entendu, cette procédure implique que la régularisation de la dette fiscale doit donner lieu à un paiement en euros surtout lorsqu'il s'agit de contribuables ayant transféré en devises à l'étranger leurs revenus réalisés en Algérie¹²⁴⁶.

F- Présentation du dossier par la partie française

Dans les mêmes conditions qui précèdent, les demandes de recouvrement transmises en Algérie par l'administration française pour les dettes fiscales laissées en France, devant être accompagnées de contraintes établies par les services compétents qui y indiqueront¹²⁴⁷ :

- Les noms, prénoms, dernier domicile en France et adresse actuelle en Algérie des débiteurs ;
- Le montant initial de l'impôt, avec éventuellement le montant et la date des paiements effectués, le montant de l'indemnité de retard dus de la date de la contrainte et le moyen de calculer cette indemnité pour la période à venir ;
- Les contraintes doivent faire référence des textes en vertu desquels l'impôt est dû.

Il doit être attesté soit que l'imposition est définitive, soit qu'elle est contestée pour envisager dans ce dernier cas les mesures conservatoires, en y faisant mention aussi de l'échéance du recours au cas particulier d'une imposition encore susceptible de recours¹²⁴⁸.

Les dossiers ainsi constitués sont adressés au payeur général auprès de l'ambassade de France en Algérie pour parvenir ensuite après apposition d'un visa sur les contraintes, la DGI qui les centralise et les transmet suivant les mécanismes habituels aux directeurs de wilaya concernées chargées de faire assurer le recouvrement par l'intermédiaire des comptables dépendant de leur autorité¹²⁴⁹.

G- Recouvrement et poursuites

L'article 28-2 de la convention précise ce qui suit : «A la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis procède au recouvrement de créances fiscales du premier Etat suivant la législation et la pratique administrative applicables au recouvrement de ses propres créances fiscales, à moins que la présente convention n'en dispose autrement ».

En énonçant le principe général que l'Etat requis se doit de procéder au recouvrement des créances fiscales de l'Etat requérant, comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales, l'article 28 de la convention traduit, à notre sens, une volonté réelle de coopération fiscale qui se fonde sur des moyens juridiques adoptés.

¹²⁴⁶ Idem, P.12.

¹²⁴⁷ Idem. P.13.

¹²⁴⁸ Idem, P.13.

¹²⁴⁹ Idem. P.13.

A ce titre, les autorités de l'Etat requis doivent prendre toutes les mesures nécessaires et employer tous les moyens d'action disponibles auxquels elles devraient recourir dans des cas analogues si leurs propres intérêts étaient en jeu¹²⁵⁰.

Du côté français, l'action au recouvrement de la créance fiscale assistée, « bénéficie du même statut que les créances françaises de même nature et il en est de même du côté Algérien puisque cette assistance obtient pratiquement aux mêmes modalités avec les adaptations qui s'imposent bien entendu dans chaque pays »¹²⁵¹.

C'est ainsi que le receveur des contributions diverses du lieu du redevable envoie à celui-ci un avis l'invitant à payer, dans un délai de 15 jours à compter de la date d'envoi, les impôts français dont il est débiteur¹²⁵².

Les poursuites doivent être exercées dans l'Etat requis suivant les règles propres de sa législation ou réglementation (Article 28-2 de la convention) comme en matière d'impôts directs, c'est-à-dire par voie de commandement, de saisie et de vente¹²⁵³.

H- Ecritures comptables et virements

Devant le silence de la convention fiscale en ce domaine, il convient de se référer au cadre juridique déjà établi et qui indique la procédure à suivre pour les écritures comptables et les conditions de transfert des fonds, à savoir la convention Algéro-Française du 8 Août 1974, en ses articles 3, 10, 12, 13 et 14 ainsi rédigés¹²⁵⁴:

« 3 : ...chaque Trésorier débiteur réglera au Trésor créancier dans la monnaie de ce dernier, l'intégralité des sommes dont il est redevable. Il le fait par l'intermédiaire de la banque centrale de son pays »

« 10 : ...les titres de paiement ou de perception délivrés par les autorités compétentes de l'un des deux pays pour être exécutés dans l'autre pays, sont centralisés et visés :

- En ce qui concerne les titres algériens par le payeur général de l'ambassade d'Algérie pour être remis au comptable du Trésor français désigné à cet effet ;
- En ce qui concerne les titres français pour le payeur général auprès de l'ambassade de France pour être remis au comptable du Trésor Algérien désigné à cet effet »

« 12 : les opérations effectuées par l'un des deux Trésors pour le compte de l'autre sont centralisées par chacun des comptables mentionnés à l'article 10 ci-dessus. Chaque comptable en notifie tous les dix jours le montant à son correspondant en lui transmettant, à l'appui, les pièces justificatives nécessaires »

¹²⁵⁰ Document DGI non publié P.14.

¹²⁵¹ Idem, P.14.

¹²⁵² Idem. P.15.

¹²⁵³ Idem. P.15.

¹²⁵⁴ Idem, P. 15.

Aussi il ressort de cette circulaire que : « ces mécanismes de transferts de fonds entre les organismes financiers de chaque Etat contractant, peuvent servir également de support sinon de référence par la régularisation en écritures comptables des créances fiscales recouvrées, objet de l'assistance »¹²⁵⁵.

Au sujet de la reconversion du montant de la créance fiscale, l'Etat requis pour éviter les risques de fluctuations, pour faire en sorte que la créance reste libellée dans la monnaie de l'Etat requérant jusqu'à ce que le recouvrement puisse avoir lieu et tenir compte ainsi du taux de change en vigueur à ce moment-là Dans ce cadre la solution appropriée consiste ¹²⁵⁶: « pour la partie Algérienne, par le taux de change exprimé en dinar publié en dernier par la Banque centrale d'Algérie ;

Pour la partie française par le taux de charge exprimé en Euro (€) publié en dernier au journal officiel français »

I- Prescription

L'article 28-8 et 9 de la convention précise ce qui suit :

« Art 28-8 : les questions concernant le délai de la créance fiscale sont régies exclusivement par la législation de l'Etat requérant. La demande d'assistance contient des renseignements sur ce délai.

9- les actes de recouvrement accomplis par l'Etat requis à la suite d'une demande d'assistance et qui, suivant la législation de cet Etat, auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai de prescription, ont le même effet au regard de la législation de l'Etat requérant. L'Etat requis informe l'Etat requérant des mesures prises à cette fin »

Le régime juridique de la prescription de la créance fiscale assistée, est celui que prévoit le droit de l'Etat requérant.

En effet, « l'Etat requis fournit seulement son concours pour le recouvrement d'une créance qui a pris naissance dans l'Etat requérant disposant d'un autre système juridique régissant sa création et son extinction.

Ce faisant, aussi longtemps que le délai de prescription prévu par la loi de l'Etat requérant n'a pas expiré, la créance subsiste et peut être recouvrée »¹²⁵⁷.

La demande d'assistance en vue du recouvrement peut contenir éventuellement des renseignements sur le délai de prescription de la créance fiscale.

Il convient aussi de noter que les actes accomplis dans l'Etat requis pour interrompre ou suspendre la prescription « auront le même effet au regard de la législation de l'Etat

¹²⁵⁵ Document DGI non publié P. 16.

¹²⁵⁶ Idem. P. 16.

¹²⁵⁷ Document DGI non publié P. 17.

requérant, confère ainsi aux mesures prises en ce sens par le premier Etat les mêmes effets que si l'Etat requérant avait pris des mesures lui-même »¹²⁵⁸.

Par exemple, si l'Etat requis a pris à une certaine date une mesure qui constituerait le point de départ d'un nouveau délai de prescription comme s'il s'agissait de l'une de ses propres créances, l'Etat requérant disposera à compter de cette même date, en vertu du paragraphe sus visé d'un nouveau délai de prescription d'une durée égale à celle que prévoit sa propre législation.

L'Etat requérant et l'Etat requis pouvant l'un et l'autre suspendre ou interrompre la prescription, ont intérêt à s'informer réciproquement des mesures prises à cet effet¹²⁵⁹.

J- Garanties et privilèges

L'article 28-10 de la convention précise ce qui suit : « la créance fiscale pour le recouvrement à laquelle une assistance est accordée jouit dans l'Etat requis des mêmes garanties et privilèges que les créances de même nature de cet Etat ».

Il en résulte que chaque Etat requis confère aux créances fiscales de l'autre Etat requérant le même privilège attaché à ses créances fiscales par rapport aux autres créances et ce privilège se manifeste, lorsque les biens du contribuable sont saisis, par exemple, en cas de faillite.

Dans ces conditions, « le comptable pourra recourir notamment à la procédure de l'avis à tiers détenteurs (ATD) aussi bien pour le montant des droits que pour les pénalités exigés dans leur ensemble (principal et accessoire) »¹²⁶⁰.

K- Mesures conservatoires

L'article 28-11 de la convention précise ce qui suit « lorsqu'une créance fiscale d'un Etat contractant fait l'objet ou est encore susceptible d'un recours et que les garanties prévues par la législation de cet Etat n'ont pas pu être obtenues, l'autorité compétente de l'autre Etat peut demander à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant de prendre les mesures conservatoires que la législation ou la réglementation de celui-ci autorise. Les dispositions des paragraphes précédents du présent article s'appliquent mutatis mutandis à ces mesures ».

À la lumière de cette stipulation, les impositions contestées, si elles ne donnent pas lieu à une assistance au recouvrement en règle, peuvent requérir des mesures conservatoires de la part de l'Etat requis en attendant l'issue de la procédure administrative ou judiciaire y afférente laquelle doit être portée à la connaissance de l'autre Etat.

À ce titre et suivant la convention, « l'Etat requérant pour garantir le recouvrement des droits, peut demander à l'autre Etat de prendre des mesures conservatoires s'il n'est pas

¹²⁵⁸ Idem. P. 17.

¹²⁵⁹ Document DGI non publié P. 18.

¹²⁶⁰ Idem. P. 18.

en mesure de solliciter immédiatement l'assistance directe en recouvrement et au nombre des mesures conservatoires possibles, il y a lieu de citer la saisie-arrêt ou la saisie conservatoire des biens du contribuable »¹²⁶¹.

§3- Echange de renseignements

A- Principe

L'article 27-1 de la convention précisée ci-dessous : «les autorités compétentes des Etats contractants échangeaient les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention ou celles de la législation interne des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention,... Les renseignements reçus par un Etat contractant... ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins... »

Les dispositions qui précèdent ont une portée générale puisqu'elles concernent l'échange de renseignements en matière aussi bien d'assiette que de recouvrement.

S'agissant de l'échange de renseignements en matière d'assistance au recouvrement, les deux Etats sont appelés à communiquer mutuellement des renseignements pour rendre effectif l'exercice de l'assistance.

Les renseignements communiqués par l'Etat requis au moment de la formalisation des dossiers ou après, consistent essentiellement à permettre à l'Etat requis de mener normalement son action de recouvrement.

De même, «les renseignements fournis par l'Etat requis à l'Etat requérant visent à préciser :

- Si l'affaire suit son cours normal ;
- Si la créance a été recouvrée ;
- Si le recouvrement n'a pu être opéré ;
- Ou s'il y a abandon motivé des poursuites »¹²⁶².

B- Caractères des renseignements

L'article 27-3-a et b de la convention fait état du caractère d'office et du cas concret des renseignements et du secret des renseignements.

1- Caractère d'office ou concret des renseignements

¹²⁶¹ Document DGI non publié P. 19.

¹²⁶² Document DGI non publié P. 20.

L'article 27-3-a de la convention précise ce qui suit : «3-a. l'échange de renseignement à lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des Etats s'entendent pour déterminer la liste des informations qui sont fournis d'office ».

Deux types de renseignements se complétant sont donc à communiquer à savoir :

- Les renseignements d'office ;
- Les renseignements sur demande expresse.

a- Renseignements d'office

Les renseignements d'office communiqués par un Etat à un autre Etat « concernent tout fait ou circonstance susceptible d'influencer de près et même de loin la créance fiscale dans le domaine de la procédure notamment ou en rapport avec l'évolution de celle-ci à même d'intéresser l'autre Etat »¹²⁶³.

A cet effet et comme le souligne la dite circulaire c'est « par le jeu du mécanisme de l'échange d'office de renseignement que peuvent être recensés d'un commun accord par les deux Etats, chaque pays contractant trouve son compte pour assurer sans difficultés l'assistance au recouvrement ».

b- Renseignements sur demande expresse

Le mécanisme de communication de renseignements prévu à la demande expresse tend à compléter celui des renseignements d'office dans la perspective de rendre toujours l'action au recouvrement aussi efficace que possible.

Les deux Etats décident ainsi de se prêter mutuellement une assistance administrative, ils sont donc amenés à entretenir des relations administratives suivies et régulières.

2- Cas des renseignements à caractère secret

L'article 27-3-b de la convention précise ce qui suit : «lorsqu'un Etat contractant demande des renseignements conformément aux dispositions du présent article, l'autre Etat contractant s'attache à obtenir les renseignements relatifs à cette demande de la même façon que si ses propres impôts étaient en jeu même s'il n'a pas besoin, au même moment, de ces renseignements ».

L'article 27-2 prévoit aussi que : «les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

¹²⁶³ Document DGI non publié P. 21.

- De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative ou de celles de l'autre Etat contractant ;
- De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public ».

Une procédure d'assistance mutuelle notamment en matière de recouvrement n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre observera le caractère secret des renseignements fournis du fait de leur coopération ;

Ainsi les renseignements communiqués à un Etat conformément aux dispositions de la convention seront, dans cet Etat, tenus secret s'ils ont ce caractère conformément à sa législation interne.

Bien entendu, la circulaire en question met l'accent sur le fait que « les dispositions relatives au secret qui figurent dans la législation interne ne doivent pas être considérées comme un obstacle à la fourniture de renseignements dès lors que ceux-ci ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par le recouvrement des impôts visés par la convention »¹²⁶⁴.

Ce faisant de conditions et de limites à l'application de la convention Algéro-Française et qui sont pratiquement similaires à celles évoquées par les Modèles de l'OCDE étudiés supra, s'ajoute une limitation à caractère purement juridique et institutionnelle en vertu de laquelle, les créances fiscales de l'Etat requérant sont exécutoires dans l'Etat requis conformément à sa législation et à sa pratique administrative. Les interventions de l'Algérie sont limitées par le droit interne et par la pratique administrative de l'Etat requis en l'occurrence la France.

A cet effet, la convention fiscale Algéro-Française précise explicitement que l'Etat requis n'est pas tenu d'appliquer des moyens d'exécution dérogeant à sa législation interne et sa pratique administrative et à celles de l'autre Etat contractant. Comme il lui épargne de prendre des mesures contraires d'ordre public¹²⁶⁵.

La convention fiscale signée avec la France annonce une autre limite d'assistance au recouvrement qui est liée à la valeur de la succession. En effet le paragraphe 5 de l'article 28 de cette convention fiscale concernant une personne décédée ou sa succession est limité à la valeur de la succession ou de la part reçue par chacun des bénéficiaires de la succession, suivant que la créance est à recouvrer sur la succession ou auprès des bénéficiaires de celle-ci ».

§4- Règlement des litiges résultant de l'assistance au recouvrement

¹²⁶⁴ Idem, P. 21.

¹²⁶⁵ Article 28 paragraphe 12 alinéa a et b de la convention algéro-française.

L'article 28-2-3 et 4 de la convention précise ce qui suit : «2- l'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas en elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas pas voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la convention. L'accord est appliqué quelque soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants.

- 3- Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu d'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention.
- 4- Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants ».

Aux termes des prescriptions de la circulaire sus visée, «les Etats contractant se concertent dans le cadre d'une commission mixte en vue :

- D'une part, de régler les difficultés ou mettre un terme aux doutes qui peuvent d'une manière générale surgir dans l'interprétation ou l'application de la convention en l'occurrence en matière de recouvrement ;
- D'autre part, tout en tentant de dénouer les situations litigieuses et de résoudre des problèmes spécifiques, aboutit également à l'examen périodique des activités auxquelles aura donné lieu l'échange de renseignements ;
- Enfin, en raison de l'intérêt des relations directes entre les administrations techniques, elle conduit à une application correcte des dispositions de la convention ainsi que de la législation interne de chaque Etat ».

A priori, il nous semble que si la commission mixte s'accapare de prérogatives relativement étendues en y prenant en charge des questions se rapportant à l'assistance au recouvrement, elle ne peut, en revanche, s'ériger comme une juridiction compétente de régler tous les litiges ou de décider souverainement sur des affaires qui ne relèvent pas nécessairement de son ressort mais de celui du droit interne.

Autrement dit, les autorités compétentes représentant les Etats contractants ont seulement le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'application de la convention en l'occurrence en matière de recouvrement dans le cadre de la commission mixtes et ne sont pas habilités à dire le droit, c'est-à-dire à préconiser ou à retenir des solutions en marge de leur législation respective et de la convention¹²⁶⁶.

¹²⁶⁶ Document DGI non publié P. 23.

Toutefois, si la commission mixte est l'instance privilégiée pour tenter de régler à l'amiable des affaires litigieuses, elle n'est pas investie d'une compétence exclusive dès lors qu'il existe d'autres moyens de recours.

En effet, avant même que la commission ne soit saisie et même après si le contribuable estime qu'un Etat ne s'est pas conformé, aux dispositions de cette convention, il a la possibilité de faire valoir dans les délais requis ses droits :

«- Soit auprès de la juridiction compétente de l'Etat requérant lorsque la contestation porte sur la créance fiscale ou sur le titre permettant d'en poursuivre le recouvrement ;

-Soit auprès de la juridiction de l'Etat requis lorsque la contestation porte sur des mesures de recouvrement »¹²⁶⁷.

Cela signifie que lorsqu'un contribuable désire par exemple s'opposer au recouvrement des impôts, il y a deux moyens par lesquels il peut porter son action : il peut ou bien contester l'existence de la créance fiscale ou son exigibilité ou bien essayer de mettre en cause les mesures d'exécution.

En tout cas, «les litiges concernant l'existence ou le montant de la créance et la question de savoir si le recouvrement en est permis, sont régis par la législation de l'Etat requérant et se sont donc les instances compétentes de cet Etat qui doivent trancher »¹²⁶⁸.

Comme de même «les actions tendant à contester l'application même de la convention, soit par l'Etat requérant (action contestant la demande d'assistance), soit par l'Etat requis (action contestant l'assistance fournie) relèvent du ressort de la commission mixte soucieuse du respect des législations fiscales respectives des Etats contractants »¹²⁶⁹.

Il reste enfin, à préciser que «les contribuables n'ont pas accès direct à cette assistance mais cependant, il leur est possible de déposer une réclamation auprès de l'administration fiscale de leur pays dont ils sont, selon le cas, résidents ou nationaux, laquelle se chargeront de discuter de leur cas en vue d'un règlement amiable au sein d'une réunion qui se tiendra au moins une fois chaque année »¹²⁷⁰.

A la lumière des développements précédents, on peut dire que, dans la pratique, la mise en œuvre de l'assistance administrative entre l'Algérie et la France, deux pays aux relations économiques de premier ordre, ne semble pas à la hauteur de la «générosité» du texte conventionnel.

Nous sommes d'avis, comme le souligne certains auteurs : «la partie Algérienne à du mal pour le moment à apprendre et à assimiler les techniques de l'assistance administrative

¹²⁶⁷ Idem. P. 23.

¹²⁶⁸ Document DGI non publié P. 25.

¹²⁶⁹ Idem. P. 25.

¹²⁷⁰ Idem. P. 25.

internationale car habituée de longues années à l'autarcie et abonnée à la culture du secret »¹²⁷¹.

Pour y remédier, il nous semble que la modernisation de L'administration fiscale passera inéluctablement pour ce saut qualitatif qui consistera à faire évoluer les pratiques administratives vers un plus grand professionnalisme. «Même si les intérêts budgétaires de l'Algérie, se trouveraient du fait d'une collaboration administrative soutenue, quelque peu affecté à court terme, il faut se mettre à l'idée que la respectabilité et le caractère sérieux d'une autorité fiscale sur la scène internationale se gagnent par cette voie »¹²⁷².

§5- Les mesures envisageables en vue d'améliorer l'assistance au recouvrement

Dans le système organisationnel actuel de la DGI en Algérie, malgré la réorganisation opérée¹²⁷³, l'assistance au recouvrement au même titre que l'échange de renseignements n'ont pas occupé une place prioritaire alors que la dernière génération des conventions fiscales internationales conclues par l'Algérie notamment avec la France, fait de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales Internationales un objectif de l'échange de renseignements et d'assistance au recouvrement.

Devant la complexité des transactions, internationales et des enjeux de la mondialisation, l'Algérie doit s'ouvrir davantage vers les partenaires étrangers en échangeant continuellement avec eux des informations dans le cadre de la coopération fiscale l'internationale.

Dans cette optique, l'actuel réseau conventionnel s'avère très restreint d'où la nécessité de l'étendre vers d'autres régions du monde. Etant considéré comme la seule base juridique permettant l'assistance au recouvrement, l'article disposant de cette assistance devrait être inclut dans les conventions signées par l'Algérie surtout avec les pays avec lesquels, elle entretient des relations économiques très avancées, comme la Belgique, l'Italie et l'Allemagne.

Au-delà de la question de l'organisation, il est nécessaire que l'Algérie adopte certaines mesures législatives afin de mettre en œuvre une coopération administrative juridiquement encadré en matière fiscale. Ce faisant, elle doit insérer dans la législation interne un dispositif spécifique sur l'assistance à l'assiette et l'assistance au recouvrement.

En tant que pays partenaire associé à l'UE, l'Algérie devra tirer profit du jumelage institutionnel entre la **DGI** algérienne la **DGFIP** Française dans le cadre du programme d'appui de l'UE qui permettra d'apporter sa contribution à la politique soutenue des réformes déjà engagées, dans le cadre du volet (Coopération économique, statistique et financière) de

¹²⁷¹ V. ABDESSAMAD.B, op.cit, P.717.

¹²⁷² Ibidem, P.717.

¹²⁷³ Décret exécutif n°95-55 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 portant organisation de l'administration centrale du Ministère des Finances.

Décret exécutif n°98-228 du 19 Rabie El Aouel 1419 correspondant au 13 juillet 1998 modifiant et complétant le décret exécutif n°95-55.

l'accord association Algérie-Union Européen signé en 2002 et entré en vigueur en 2005 qui vise entre autres à une amélioration des performances de la **DGI** Algérienne, en matière de gestion de l'impôt, de contrôle interne et d'administration et également d'améliorer ses capacités de recouvrement¹²⁷⁴.

Sur un plan normatif, la partie algérienne devrait s'inspirer de l'avancée communautaire remarquable en matière d'organisation et d'encadrement de l'assistance mutuelle en matière d'assiette (Impôts directs) et de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures instituées par les Directives européennes respectivement 2010 et 2011 étudiées supra. Cela devient encore nécessaire si on se réfère aux dispositions de l'accord d'association précité qui vise la coopération entre les parties dans les différents domaines y compris le domaine juridique dans l'objectif consiste à rapprocher la législation algérienne de la communauté dans les domaines couvert par l'accord (Article 56).

Dans cette perspective de mise à niveau de la législation interne avec l'accord d'association et la législation européenne et pour concrétiser cet accord comme le souligne le professeur B. YELLES BACHIR, «le législateur Algérien a édité un certain nombre de textes afin de poser les instruments de lutte contre le blanchiment d'argent et la corruption. La loi du 20 Février 2006 relative à la prévention et à la lutte contre la corruption institue les mesures visant à prévenir le blanchiment d'argent et prévoit les sanctions pénales y afférentes »¹²⁷⁵.

Ce même auteur fait allusion à un domaine sensible de coopération internationale qui est celui des opérations financières liées à des faits de corruptions et qui ont un impact direct sur les opérations fiscales internationales.

Dans le but de prévenir et de détecter de telles opérations. Les banques et les institutions financières non bancaires, devront conformément à la réglementation en vigueur, se conformer aux données concernant les personnes physiques ou morales sur les comptes desquels les institutions financières devront exercer une surveillance accrue, ces types de comptes et d'opérations auxquels elles devront prêter une attention particulière, ainsi que les mesures à prendre concernant l'ouverture et la tenue de tels comptes, ainsi que l'enregistrement des opérations. Ces banques devront également prendre en considération les informations qui leur sont communiquées dans le cadre de leurs relations avec les autorités étrangères concernant notamment l'identité des personnes physiques ou morales dont elles devront strictement surveiller les comptes¹²⁷⁶.

Dans ce prolongement de l'accord, et en matière de communication des informations, les autorités nationales sont autorisées à communiquer aux autorités étrangères similaires les informations utiles dont elles disposent¹²⁷⁷.

¹²⁷⁴ www.P3a-algerie.org

¹²⁷⁵ V. B - C. YELLESE, in les accords d'association des pays du Maghreb et l'union européenne à l'épreuve de la lutte contre les paradis fiscaux : le cas de l'Algérie, P.177-184. Colloque précité

¹²⁷⁶ Article 58 de l'accord d'association UE-Algérie, Par B.C. YELLES, OP. cit, p 182.

¹²⁷⁷ Article 60 de l'accord d'association UE-Algérie, cité par B. C. YELLES, OP. cit, P. 183.

Cet arsenal de mesures conventionnelles, vient renforcer les dispositifs déjà mis en place par les conventions bilatérales de non double imposition dont l'objectif est également la coopération par l'échange international de renseignements sur demande ou d'office¹²⁷⁸.

Pour conclure cette partie de l'étude et pour se faire une idée plus générale de l'assistance administrative Internationale en droit conventionnel Algérien, il est suggéré d'en retracer les grandes lignes par l'examen d'un échantillon représentatif de conventions fiscales bilatérales conclus avec un certain nombre de pays: Canada, Italie, Belgique, Union du Maghreb Arabe (UMA), Tunisie et le Bahreïn (Le tableau comparatif suivant permet de résumer les principales dispositions relatives à l'assistance administrative dans l'échantillon ainsi choisi **Annexe N°7**).

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le renforcement des cadres bilatéraux et multilatéraux d'assistance au recouvrement exige que soient clairement indiqués dans les clauses conventionnelles le champ d'application précis du dispositif, c'est à dire les impôts dont le recouvrement est visé, les sujets

¹²⁷⁸ Idem. P 183.

susceptibles de faire l'objet des interventions le moment à partir duquel la procédure peut être engagée et la manière dont la procédure d'assistance doit se dérouler et préciser les droits des contribuables qu'il convient de sauvegarder. Par ailleurs le renforcement du principe de réciprocité peut aider à ce que les droits des contribuables et les garanties qui les protègent soient respectés. D'où la nécessité que le principe de sécurité juridique auquel peut prétendre tout contribuable soit pris en compte.

Certains pays, comme l'Algérie, qui a la faveur de l'ouverture de son économie vers l'économie mondiale à la fin des années 1990 avait inscrit de façon progressive les clauses particulières prévoyant l'assistance en matière de recouvrement dans les conventions sur la double imposition. La France pour sa part, avait, aussi, inséré cette clause dans les conventions fiscales récemment conclues (mais pas toutes). Cela démontre que le recours des Etats à l'assistance administrative Internationale semble à priori la solution la plus adaptée à la problématique de l'internationalisation des entreprises et à l'application efficace de leurs systèmes fiscaux.

Mais la coopération bilatérale, en la matière entre les deux pays demeure loin des résultats escomptés. Car la partie algérienne a du mal pour le moment d'apprendre et à assimiler les techniques de l'assistance Internationale car habituée depuis de longues années à l'autarcie et abonnée à la culture du secret auquel s'ajoute l'archaïsme de l'appareil administratif qui est très peu évolutif par rapport à l'environnement des affaires.

Au sein de l'UE, les travaux communautaires sur la coopération fiscale administrative, surtout dans le domaine des impôts directs, n'apportent pas de spécificités par rapport aux règles constituées par les modèles de conventions fiscales ou des accords proposés par l'OCDE. La Directive de base 77/799/CEE a donné un caractère communautaire à des règles du droit international qui figurent habituellement dans des conventions fiscales comportant des articles sur l'échange de renseignements. Il faut préciser cependant que, dans le domaine des impôts indirects, étant donné que la TVA est devenue un impôt « communautaire », la coopération administrative est beaucoup plus avancée tant au plan de l'instrument juridique qu'au plan pratique. La fiscalité directe, surtout l'imposition de l'épargne, fait aussi l'objet d'une coopération administrative de plus en plus poussée. On peut dire que l'ensemble des instruments juridiques de coopération dans les domaines de la TVA, des droits d'accise et de la fiscalité directe, ainsi qu'en matière de recouvrement, ont permis de consolider une structure de coopération administrative déjà bien développée et efficace en s'appuyant surtout sur le programme fiscalis.

Toutefois, dans le cadre communautaire, il faut accentuer le rôle majeur de la Commission. Elle peut inciter les Etats membres à appliquer la procédure de la coopération administrative en matière fiscale. En dépit des revers rencontrés parfois, la Commission européenne poursuit ses travaux afin de renforcer cette coopération. Elle améliore ainsi les bases juridiques en prenant contact avec des autorités compétentes nationales et elle joue un rôle moteur afin que la procédure de coopération soit mise en œuvre de manière plus efficace.

La Commission avait proposé l'indemnisation de l'Etat requis afin de rompre le cercle vicieux¹²⁷⁹, même si cette proposition n'a pas été retenue par la Commission, elle semble intéressante et les pays partenaires pourraient la mettre en œuvre dans le cadre des conventions fiscales signées au niveau bilatéral.

Ils serait souhaitable de donner un coup d'accélérateur aux accords d'assistance au recouvrement afin de réaliser la corrélation Coûts/Avantages à court terme.

Cette indemnisation pourrait changer l'attitude des fonctionnaires de l'Etat requis qui n'accordent pas la priorité aux demandes d'assistance en considérant que les fruits de leurs actions iront au bénéfice d'un autre Etat membre.

En conséquence, un changement de mentalité des fonctionnaires s'avère nécessaire par la mise en place d'une récompense financière tant au niveau de l'administration qu'au niveau des fonctionnaires qui pourrait être employé.

D'ailleurs, même les Etats membres ont bien compris que la coopération administrative en matière fiscale s'avère plus que nécessaire. A défaut, il y a un risque que les Etats membres s'engagent dans des mesures de rétorsions les uns contre les autres ou dans une course vers le bas dont les conséquences seraient dommageables pour les recettes fiscales. C'est la raison pour laquelle les Etats membres sont de plus favorables à une augmentation du niveau de coopération dans le domaine fiscal, afin, notamment, de promouvoir les systèmes d'impositions plus favorables à l'emploi et d'assurer un Marché unique fonctionnant pleinement.

Cependant le potentiel de coopération administrative qui existe dans le domaine fiscal est loin d'être pleinement exploité. Au-delà des mesures évoquées ci-dessus, il faut que les décisions relatives au domaine de la coopération administrative en matière fiscale soient prises par le Conseil à la majorité qualifiée au lieu de l'unanimité.

La mise en avant de la coopération au lieu de l'harmonisation ?

Afin d'atteindre l'objectif de l'intégration fiscale communautaire, l'harmonisation est devenue un procédé contesté, notamment parce qu'elle nécessite un exercice en commun des souverainetés fiscales des Etats membres et un partage de cette souveraineté fiscale entre les Etats membres et les autorités communautaires. Les Etats membres l'acceptent difficilement, et ils en redoutent les conséquences. En raison de la volonté des Etats membres de ne pas renoncer à leur souveraineté fiscale, ce qui les a conduits par exemple, à refuser de supprimer la règle de l'unanimité en matière fiscale lors des négociations du Traité établissant une constitution pour l'Europe, le Traité de Lisbonne, le recours à l'harmonisation semble enfin de compte être voué à l'échec. Face au risque, la Commission européenne et les Etats membres ont déclenché, depuis plusieurs années, un mouvement de substitution de la coopération à l'harmonisation¹²⁸⁰.

¹²⁷⁹ Com (1998) 364 final du 25 décembre 1998, P.8.

¹²⁸⁰ A.Maitrot de la Motte, op.cit.p.459.

La coopération fiscale a été vue depuis longtemps comme un moyen pour aboutir à l'harmonisation fiscale communautaire. Aujourd'hui, il pourrait être remarqué toutefois que la coopération fiscale est mise plus en avant que l'harmonisation, tant sur l'aspect politique qu'administratif. Les politiques fiscales se coordonnent notamment avec le paquet fiscal incluant «le code de conduite » et la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

Simultanément, il est, nécessaire de changer également l'attitude des Etats vis-à-vis de l'assistance au recouvrement, puisque leurs évaluations de l'efficacité de cet instrument de coopération ainsi que la performance de leurs services de contrôle et de recouvrement s'opèrent selon le montant des recettes supplémentaires découvertes et recouvrées. Il est vrai que plus la procédure d'assistance est mise en œuvre avec efficacité plus les recettes fiscales supplémentaires sont importantes, mais il est aussi important d'inculquer la culture de coopération qui produit ses fruits à moyen et à long terme.

Toutefois et au regard du manque de données chiffrées, il est difficile de mesurer l'efficacité et l'efficacité de ce mécanisme de coopération.

Au-delà de certaines limites précédemment étudiées, comme le soutient M. Groux, l'attribution à l'Etat requis le soin exclusif de procéder, sur son territoire et selon ses lois, au recouvrement des créances fiscales de l'Etat requérant, n'aboutit pas nécessairement au même résultat que si ce recouvrement pouvait être effectué par l'Etat créancier lui-même. En effet, puisque les procédures de recouvrement de l'Etat requis peuvent différer, notamment, en termes d'efficacité, de celle de l'Etat requérant¹²⁸¹.

C'est la raison pour laquelle, la coopération en ce domaine pourrait être plus satisfaisante entre les pays ayant des administrations fiscales les plus efficaces. Les demandes d'assistance au recouvrement reçues obéissent aux mêmes règles procédurales que celles des créances fiscales nationales.

Ce processus bute sur certaines limites majeures tant au niveau de la législation interne des Etats contractants (Clause de réciprocité, clause de législation, clause de secret bancaire, procédure de l'établissement de l'impôt, et enfin l'ordre public), qu'au niveau de la culture et du langage (traduction des documents) de chaque pays, qui portent atteinte sérieuse à l'efficacité de la procédure d'entraide au recouvrement.

Aussi, cette intensification de l'assistance fiscale Internationale au recouvrement, fruit d'une collaboration basée sur le principe de réciprocité entre les administrations ne doit pas se réaliser sans la prise en compte de la situation des contribuables et la définition d'un statut permanent de les protéger.

¹²⁸¹ J. Groux, art. précité P. 159.

CONCLUSION GENERALE

L'étude de la coopération administrative internationale en matière fiscale a eu l'objectif de retracer les principales mutations intervenues dans les mécanismes de la coopération entre administrations fiscales nationales en relation avec les pays développés ainsi que des pays en développement qui visent tout ensemble ou de façon séparée comme objectif prioritaire la lutte contre le phénomène de la fraude et de l'évasion fiscales Internationales.

D'abord, cette coopération est traduite par l'assistance administrative. Celle-ci implique un échange de renseignements, qui apparaît comme outil privilégié en la matière, ou assistance à l'assiette et une assistance au recouvrement.

L'échange de renseignements permet à chaque Etat d'obtenir de son cocontractant les informations relatives aux contribuables et à tous les impôts y compris ceux non visés par la convention, tandis qu'une assistance au recouvrement permet l'utilisation des procédures internes pour le recouvrement d'un impôt dû à l'étranger.

Bien que les clauses sur l'échange de renseignements aient été largement admises dans les conventions, les Etats ont montré réticence à inclure dans leurs conventions.

L'examen approfondi des principales mesures de lutte contre l'évasion fiscale internationale, qu'elles soient unilatérales, bilatérales ou multilatérales, entreprises dans le cadre de ce travail nous permet d'abord de reconnaître, sans aucun doute, leur caractère incontournable. En effet même si, prises séparément, ces mesures se révèlent souvent insuffisantes, il n'en demeure pas moins que lorsqu'elles sont prises simultanément ou d'une façon complémentaire, elles sont relativement efficaces. En conséquence, on ne peut qu'encourager de telles initiatives visant à endiguer le phénomène de la fraude et de l'évasion fiscales Internationales.

Les deux instruments d'assistance administrative étudiés sont différents l'un et l'autre. En effet, l'échange de renseignements n'exige pas la mise en œuvre de la contrainte étatique, contrairement à l'assistance au recouvrement qui peut amener l'Etat requis à prendre des mesures contraignantes en vue de l'exécution de la loi fiscale de l'Etat requérant. L'échange de renseignements se limite à la matière fiscale, tandis que le recouvrement peut être étendu pour dommage à toutes créances publiques¹²⁸².

Il faut noter que les deux modes d'assistance ne sont pas concurrents l'un de l'autre. Au contraire, l'échange de renseignements incite les Etats à se prêter assistance en matière de recouvrement qui elle-même nécessite un recours à l'échange de renseignement entre les autorités compétentes afin de la mettre en œuvre. C'est la raison pour laquelle, l'échange de renseignements a été qualifié de premier pas vers la coopération entre les administrations fiscales, complété par l'entraide en matière de recouvrement.

La capacité de fournir des renseignements à l'Etat requérant représente une fonction complémentaire à celle d'assistance en matière de recouvrement. La demande d'assistance peut prévoir ou exiger la réalisation préalable de fonctions d'enquête ou de collecte d'informations de la part de l'Etat requis afin que puissent être menées les interventions coercitives à l'encontre du patrimoine du débiteur qui permettront de satisfaire la créance fiscale¹²⁸³.

Selon un principe traditionnel en matière de coopération administrative fiscale «les administrations fiscales des divers Etats s'ignorent entre elles, et selon lequel également les

¹²⁸²P. LEVINE-P. P. PINSON, Art. Précité P. 285.

¹²⁸³F. G. PRATS, Op.cit., P. 10.

titres exécutoires émis en vue du recouvrement des impôts sont dépourvus de toute autorité hors des frontières de l'Etat au profit duquel ont été institués les impôts qu'il s'agit de recouvrer »¹²⁸⁴.

Néanmoins, ce principe commence aujourd'hui à perdre de sa teneur grâce à la mise en œuvre intensifiée de la coopération fiscale. En effet, mêmes des Etats ou juridictions fiscales traditionnellement fermées à la coopération fiscale administrative, sont en train de s'ouvrir progressivement sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

A titre de l'exemple, l'Autriche, le Luxembourg et la Suisse ont déclaré leur intention d'introduire dans leurs conventions fiscales la norme relative à l'échange de renseignements élaborée par l'OCDE et approuvée sur le plan international¹²⁸⁵, Singapour et Hong-kong, Andorre¹²⁸⁶ et le Lichtenstein¹²⁸⁷ ont indiqué leur intention de s'aligner aux principes directeurs de l'OCDE : la Belgique qui a déjà franchi une étape vers l'adoption de cette norme internationale en signant une convention fiscale bilatérale avec les Etats-Unis, suivra la même approche pour d'autres conventions fiscales¹²⁸⁸. Comme le précise le secrétaire général de l'OCDE, M. Gurrus, «ces annonces marquent un changement fondamental et un moment crucial dans l'histoire de la coopération fiscale internationale »¹²⁸⁹.

A travers les conclusions de ce travail, il ressort que les initiatives en matière d'effectivité des règles de communication des renseignements restent le pilier de lutte contre les abus fiscaux.

L'échange de renseignements à vocation à prendre une envergure telle que l'ensemble des institutions financières, contribuables, Etats seront eux-mêmes acteurs de la réussite des stratégies de lutte contre la planification fiscale agressive.

Ce travail nous permet également de constater que les contribuables ne sont plus les principaux acteurs de l'évasion fiscale Internationale. En effet, les Etats jouent maintenant un rôle très important dans ce domaine puisque la concurrence fiscale dommageable qui est l'une des principales causes d'incitation à l'évasion fiscale, est le fait des Etats. A ce titre, on ne pourra que s'indigner du comportement de certains Etats qui recourent (d'une manière croissante) à la pratique du dumping fiscal. On pourrait se demander pourquoi ne condamne-t-on pas aussi fermement un Etat comptable de concurrence fiscale dommageable, c'est-à-dire d'incitation indirecte à l'évasion fiscale Internationale comme on condamne les contribuables coupables d'évasion fiscale Internationale. Ne condamne-t-on pas dans tous les pays les receleurs (presque) au même titre que les voleurs ?

Cela revient à dire que si les Etats acceptent et appliquent vigoureusement la coopération fiscale administrative, cette dernière pourrait être élargie afin d'obtenir des

¹²⁸⁴ P. DIBOUT, assistance fiscale internationale, juris classeur du droit fiscal international.fasc 358, P. 2.

¹²⁸⁵ Document, OCDE, 2010.

¹²⁸⁶ La déclaration de la Principauté d'Andorre (10 Mars 2009,), <http://www.oecd.org/oecd..>

¹²⁸⁷ La déclaration de Lichtenstein (1203-2009), <http://www.oecd.org/date oecd.>

¹²⁸⁸ http://www.oecd.org/document/22/0,3343,fr_2649.

¹²⁸⁹ Idem.

résultats beaucoup plus satisfaisants. Par exemple, elle pourrait se traduire par la création d'une Cour Internationale du droit fiscal en lui attribuant la compétence de régler les conflits qui s'élèveraient aussi bien entre les Etats que ceux qui opposeraient les Etats et les contribuables. Comme l'avait précisé M.PIATIER, «le projet de retirer aux tribunaux nationaux la compétence de résoudre les conflits nés des traités, des conventions fiscales internationales, assurerait une meilleure application de ces conventions.

Néanmoins, la réalisation d'un tel projet n'a toujours pas eu lieu depuis la mise en avant de la première proposition en la matière il y a un siècle, et cela ne semble pas vouloir se mettre en œuvre dans un avenir proche »¹²⁹⁰.

La Cour Européenne des droits de l'homme traite actuellement des droits fondamentaux et ceux-ci touchent nécessairement les droits du contribuable en matière fiscale ¹²⁹¹. Cette juridiction Internationale est alors un organe suprême qui tranche indirectement les litiges afférents aux impôts. Sa compétence pourrait être étendue au règlement des différends survenus lors de l'application des conventions fiscales Internationales.

P. LEVINE¹²⁹² dans sa thèse, concluant que l'assistance administrative Internationale devait passer, voire se fondre, dans la coopération judiciaire.

Il serait, aussi envisageable de créer une véritable administration fiscale Internationale au sein de l'OCDE ou bien au sein de l'Union Européenne pour les Etats membres à l'instar de la création de la banque centrale européenne¹²⁹³. Cette administration fiscale Internationale peut établir une imposition globale selon des règles spécifiques (et économiquement satisfaisante en tenant compte de l'unité de bénéfice de l'entreprise) et elle pourrait répartir ensuite les sommes recouvrées entre les pays intéressés, selon des règles à déterminer entre les pays partenaires. Toutefois, il est bien évident qu'il est difficile d'atteindre ce niveau de coopération car les pays n'accepteraient pas de transférer les compétences de leurs administrations à une administration fiscale Internationale. L'expérience de l'UE prouve cette difficulté dans la mesure où il faut l'unanimité pour prendre de simples mesures fiscales.

La coopération fiscale Internationale est, d'une manière générale plus efficace entre les pays à niveau de développement égal. Le rapport de l'ONU démontre¹²⁹⁴, cependant, que la plupart des pays développés se communiquent pas régulièrement d'information aux pays en développement et aux pays en transition et que certains pays en développement n'offrent qu'une assistance limitée lorsqu'une personne ou une société, fait d'objet d'une enquête pour fraude. Aussi, de nombreux pays développés refusent d'échanger des informations quand celles-ci sont protégées par des lois sur le secret bancaire.

¹²⁹⁰ A. PIATIER, OP.cit, P. 303.

¹²⁹¹ L. BARONE, l'apport de la Convention Européenne des droits de l'homme au droit fiscal français, éd. Le Harmattan, 2000, P. 441.

¹²⁹² P. LEVINE, OP. cit, PP. 309-347.

¹²⁹³ Idem, P. 331.

¹²⁹⁴ Groupe d'expert sur la coopération internationale en matière fiscale, New York, document de l'ONU, E/2009/51, P. 9.

Les Etats en développement comme les Etats développés ne pourront protéger leur ressource fiscale qu'en acceptant de participer à une coopération Internationale. Cette coopération ne limite pas la capacité des Etats à prendre des décisions portant sur leur propre système fiscal, au contraire elle conditionne la bonne application de leur système fiscal.

Dans ce cadre s'inscrit la coopération conventionnelle Algéro-Française dont la teneur de la clause d'assistance administrative sous ces deux formes : l'assistance à l'assiette et l'assistance au recouvrement s'inspire essentiellement du cadre classique prévu par les dispositions des articles 26 et 27 du Modèle de Convention type OCDE, notamment par rapport au domaine d'application de l'assistance à l'assiette et au recouvrement et à ses limites fixées par la règle du secret des affaires et la sauvegarde de l'ordre public.

Ce qui il faut retenir c'est que la partie algérienne a du mal, pour le moment à apprendre et maîtriser les techniques de l'assistance administrative Internationale car habituée depuis de longues années à l'autarcie et abonnée à la culture du secret.¹²⁹⁵

Ce qui nous semble expliquer en partie cette réticence des pouvoirs publics à vouloir s'adhérer au processus multilatéral d'assistance mutuel en matière fiscale dont l'étendue et l'efficacité ne sont plus à démontrer. Aussi, nous sommes d'avis, comme le souligne le Professeur YELLES CHAOUCH BACHIR « cette altitude est en contraste avec le succès qu'a connue cette convention auprès des 112 Etats signataires dont les pays en développement »¹²⁹⁶ (voir annexe N°8).

Tout porte à croire que l'évolution très récente marquée par l'adhésion de l'Algérie au processus de mise en œuvre de FATCA américain, qui agit comme un catalyseur pour le passage à l'échange automatique de renseignements dans un contexte multilatéral, constituerait un basculement prévisible voire inévitable de cette dernière dans le berceau de la coopération multilatérale en matière fiscale. Cette hypothèse fort probable repose d'avantage sur deux faits remarquables, d'une part, tous les Etats signataires de la Convention Multilatérale d'assistance mutuel en matière fiscale sont également et quasiment les mêmes partenaires signataires de l'accord FATCA, et d'autre part, l'Algérie devrait suivre la même démarche que ses voisins (à savoir le Maroc et la Tunisie) tous deux signataires de la dite convention multilatérale et liés à l'Algérie par la Convention Multilatérale de l'UMA.

Dans l'absolu, les clauses de l'assistance administrative Internationale, présentent un intérêt stratégique pour les Etats, quel que soit le cadre juridique retenu¹²⁹⁷. Pourtant il serait naïf de croire qu'il s'agit de la « solution magique » aux problèmes que suscitent l'évasion et la fraude fiscales Internationale.

Il nous semble que la solution vient d'abord des législations internes et de la pratique administrative des Etats dont l'efficacité conditionne le succès de la coopération fiscale Internationale.

¹²⁹⁵ N. Abdessamed, OP. cit, P. 793.

¹²⁹⁶ Voir YELLES Chaouch Bachir Art précité

¹²⁹⁷ A savoir, le Modèle de l'OCDE, celui de l'ONU ou encore la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale V. Développements étudiés supra.

La pratique des Etats ne facilitent pas toujours la circulation de l'information cependant, les administrations fiscales nationales restent les seuls instruments de l'exécution de l'échange d'informations.

L'assistance administrative Internationale déclinée sous ces deux formes : l'assistance à l'assiette et l'assistance au recouvrement, doit être regardée dans cette optique comme un complément indispensable à l'action concertée des Etats en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales Internationales¹²⁹⁸.

La mondialisation nous oblige à repenser nos cadres juridiques. Les Etats doivent demeurer et rester les auteurs essentiels de la norme juridique Internationale par des négociations bilatérales ou multilatérales. Un accroissement de la coopération administrative en matière fiscale a été constaté. Une meilleure coordination entre les Etats et un arsenal juridique répressif commun s'avèrent aujourd'hui indispensables pour lutter contre toutes les formes de fraude et d'évasion fiscales.

Le temps est donc à la coopération fiscale Internationale. et à l'échange de renseignements sous toutes ses formes notamment automatique afin d'encourager la transparence et de lutter contre l'évasion fiscale. Cette tendance mondiale est dorénavant un critère difficilement incontournable pour les établissements financiers eu égard à l'impact sur leur vision à long terme¹²⁹⁹.

Au demeurant, dans le contexte d'une économie mondialisée, les régimes fiscaux sont directement en concurrence les uns face aux autres. Ainsi, le problème vient du fait que certains Etats, pour ne pas dire tous, recourent à des pratiques fiscales dont la finalité est d'accaparer plus ou moins explicitement une matière imposable qui sans ces pratiques, aurait été imposée entre les mains d'autres Etats. On parle alors de concurrence fiscale dommageable qui « en un sens, peut s'analyser comme un détournement abusif de matière imposable »¹³⁰⁰.

Les Etats ne peuvent rester sans réaction devant ce problème mondial à l'origine de graves conséquences on peut citer entre autres les importantes pertes de ressources fiscales que ces pratiques fiscales dommageables génèrent au détriment des Etats qui en sont victimes. Face à ce constat la grande majorité des Etats s'accordent sur la nécessité d'encadrer la concurrence fiscale. « si ce principe même de cette concurrence n'est aucunement remis en cause, elle doit cependant se faire dans le respect de certaines règles de sorte qu'elle soit régulière et non plus dommageable ou déloyale »¹³⁰¹.

Dans cette optique un rapport d'un groupe d'experts de l'ONU souligne que « pour regagner le pouvoir de percevoir l'impôt et donc la capacité de mobiliser les ressources

¹²⁹⁸ Ce constat reste valable également pour les conventions fiscales inégal (l'un développé et l'autre en développement), car les clauses de l'assistance admise internationale pausent joue un rôle d'indicateur des courants d'évasion et de fraude fiscales, comme le soutient le Pr.B. CASTAGNEIDE, Op.cit. P. 243.

¹²⁹⁹ C. SABOT et M. DECOURLON, nouvelles réglementations américain à destinations des institutions financières étrangères, Revue Banque et Droit, N°136-Mars – Avril 2011, PP. 73-77.

¹³⁰⁰ N. JERÔM. THOMAS, OP. cit, P.323.

¹³⁰¹ Idem. P. 323.

intérieures pour le développement, les pays doivent coopérer afin de réduire la concurrence fiscale dommageable et réduire les possibilités d'évasion et de fraude fiscales et de fuite de capitaux »¹³⁰².

S'il sera tenu compte des observations ci-dessous, les effets néfastes de la fraude et de l'évasion fiscales Internationales seront, selon nous, considérablement atténués mais malheureusement pas éliminés, même avec des mesures anti-fraude et évasion très strictes car ce phénomène est par définition mondial, insaisissable et par vocation évolutif.

Plus globalement, pour une efficacité optimale, les futures initiatives de lutte contre ce fléau devront à notre sens, tenir compte des sages réflexions de Montesquieu : « que quelques citoyens ne paient pas assez, le mal n'est pas grand ; leur aisance revient toujours au public, que quelques particuliers paient trop, leur ruine se tourne contre le public. Si l'Etat proportionne sa fortune à celles des particuliers l'aisance des particuliers fera bientôt montrer sa fortune »¹³⁰³. « Mais il ne faut pas toujours épuiser un sujet, qu'on ne laisse rien à faire au lecteur. Il ne s'agit pas de faire lire, mais de faire penser... »¹³⁰⁴.

I – OUVRAGES GENERAUX

1 – OUVRAGES DE FISCALITE INTERNATIONALE

AYADI.H Droit fiscal international , CPU , Collection M/ Sciences juridiques , Tunis,2001,420p

CASTANGNEDE.B Précis de fiscalité internationale , PUF , 3 éd. 2010 ,376p .

DOUVIER. P. J Droit fiscal dans les relations internationales , éd. PEDONE , Paris , Collection Etudes internationales , 1996 , 655p.

GEST.G et TIXIER.G Droit fiscal international , 2 éd. Droit fondamental , Droit financier, PUF,1990,577p .

¹³⁰² Cadre institutionnel de la coopération en matière fiscale, Groupe Spécial d'expertise de la coopération internationale en matière fiscale onzième réunion, ONU, Genève, 15/19 décembre 2003. ST/SG/A.C/8/2003, P.6.

¹³⁰³ Laurent VERSINI, Montesquieu, de l'esprit des lois, éd. Gallimard, 1995, livre III, Chapitre VII, P. 422.

¹³⁰⁴ OP. cit, Livre XI, chapitre XX, P. 374.

JARNEVIC J . P . , Conventions fiscales internationales, in «Dictionnaire Encyclopédique de Finances Publiques » Sous la Direction de LOÏC PHILLIP , Tome 1 , éd. ECONOMICA , 1991 .

JARVENIC J . P . , Droit fiscal international , éd . ECONOMICA , 1985 , 273 p.

LAMORLETTE T . et RASSAT P . , Stratégie fiscale internationale , 3 éd. 1997 , 258p.

LEVINNE.P La lutte contre l'évasion fiscale à caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales , LGDJ , Paris , 1988 , 480p .
GOUTHIERE.B Les impôts dans les affaires internationales , 7 éd. Francis Lefebvre , 2007,1151p

MAITRO DELAMOTE A . Souveraineté fiscale et construction de Européenne , LGDJ ,2005,537p

MARTINEZ J . C . , Théorie Générale des conventions fiscales , Juris classeur fiscale , Fasc15 , éd. Technique , 1994 .

MELOR.N . Territorialité et mondialité de l'impôt , DALLOZ , Nouvelle bibliothèque de thèses , 2004 ,

MICHAUD P . , Fiscalité internationale , Lavoisier , 1982 , 286p.

NEUER J.J. Prévention et répression de la fraude fiscale internationale , PUF , Collection,Thémis,1986 ,

NEUER.N Le contrôle des prix de transfert , Ed. L'HARMATAN , Paris , 2005 , 475p.

NGAOSYVATHN.P Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement , LGDJ,1977

PLAGNET B . , Droit fiscal international , éd. LITEC , 1986, 349p.

SCHAFFNER J . , Droit fiscal international , 2 éd. PROMOCULTURE , Luxembourg , 2005.

THOMAS J . N . , Le contrôle fiscal des opérations internationales , Collection Finances Publiques , éd. L'HAMATAN , 2004 , 395p

2 - OUVRAGES DE FISCALITE

BELTRAME P . , MEHL L . , Techniques , politiques et institutions fiscales comparées , 2 éd. Refondue , Collection THEMIS , éd. PUF , 1997 , 700p.

BELTRAME P , La fiscalité en France , les fondamentaux , hachette , 5 éd. mise à jour, 1997 , 192p.

BIENVENU J . et LAMBERT T . , Droit fiscal , PUF , Collection Droit fondamental , 3 éd. 2003 , 446p.

- BOUVER .M** Introduction au droit fiscal général , et à la théorie de l'impôt , 8 éd. 2007 , LGDJ , 247p.
- BOUVIER M . et ESLASSAN M . C . ,** L'administration fiscale en France , Que Sais-je ? éd . PUF , Paris , 1988 , 127p.
- BRUNO .J** Le contrôle fiscal , LGDJ , Collection Syst ème , 1991 , 114p
- COMMUNIER J . M** Droit fiscal communautaire , BRUYLANT , 2001 , 555p.
- COZIAN .M** Les grands principes de la fiscalité , LITEC , 4 éd. 1999 , 513p.
- COZIAN M** Précis de fiscalité des entreprises , LITEC , 27^{ème} éd. 2003,698p.
- GEFFROY J . B . ,** Les grands problèmes fiscaux contemporains , PUF , Droit fondamental , Droit financier , Paris , 1993 ,
- GROSCLAUDE .J** La doctrine fiscale en France , 1987 – 1999 , LITEC, 2000,
- GROSCLAUDE J et MACHESSOU P** Droit fiscal général , DALLOZ, 4 éd.498p
- HUET .F** La fiscalité du commerce électronique , LITEC , 2000 , 356p.
- LAMBERT .T** Contrôle fiscal (Droit et Pratique) , PUF , Collection Droit fondamental, 2 éd. 1998 , 464p.
- LAMBERT. T** (sous la Direction de) , Les chantiers fiscaux à engager L'HARMATAN , Collection Finances Publiques , 2002 , 248p.
- MARTINEZ. J . C . et DIMALTA. P** Droit fiscal contemporain 2 , éd. LITEC , 1989
- SERLOOTEN P .** Droit fiscal des affaires , DALLOZ , 3^{ème} éd. 2003 , 709p.
- TROTABAT L . et J . COTTERET M . ,** Droit fiscal , 8 éd. DALLOZ , 1997 , 434p.

.II – OUVRAGES SPECIAUX

- ASSIMACOPOULOU .E** L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la Communauté européenne , LGDJ , Paris , 2000 , 255p.
- BALTUS .F** La coopération administrative entre les Etats membres de l'Union Européenne dans le domaine de la TVA , actes des journées d'études des 20-21 janvier 2000 sur le thème «Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale (Droit Belge et Droit International) , Collection de la faculté de droit de l'université Libre de Bruxelles , éd. RUYLANT , Bruxelles , 2001 , pp 341-354 .
- BARILARI .A . DRAPE .R .** Lexique fiscal , 2^{ème} éd. DALLOZ , 1992 , Paris , 182p
- BARONE. L,** l'apport de la Convention Européenne des droits de l'homme au droit fiscal français , éd. Le Harmattan, 2000,
- BRUNO .T** La compétence des agents du fisc , éd. L'HARMATAN , Collection Finances Publiques , 1999 , 418p.
- CHAABOUNI. I.** La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux et financiers : étude comparative des contrôles de l'administration fiscale , des juridictions financières et de l'autorité des marchés financiers , éd. LEXTENSO , LGDJ , Paris , 2010 .– Edition Francis LEFEBVRE , Paradis fiscaux et Opération Internationale Mesures anti évasion , lutte contre le blanchiment pays et zones à fiscalité privilégiée , 4^{ème} éd. à jour au 1^{er} juillet 2005 , 539p.
- COZIAN .M . DIBOUT .P, PIERRE. J-L . ,** (sous la Direction de) Droit et garanties du contribuable , éd. LITEC , 2008 , 656p.
- DAVID .C FOUQUET .O . , PLAGNET .B . , FRANCOIS .P-F . ,** Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale , 4 éd. DALLOZ , 2003 , 1085p.

DIBOUT P . Assistance fiscale internationale , JurisClasseur du droit fiscal international , Fasc. , 358 , 1994 .

DUHAMEL .G Les paradis fiscaux , Grancher , 3^{ème} éd. 2003 , 538p

LAMARQUE .J . Jurisclasseur Procédures fiscales Fasc. 116 – 120 : source du droit fiscal , LEXISNEXIS SA , 15 septembre 2000 .

LEROY .M (sous la Direction de) , L'administration de l'impôt en France et dans le monde , éd. L'HAMATAN , 2008 , 243p.

P. LEVINE et P.PINSON, L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération, DPCI, 1985, tome II, N°01, Masson, Paris.

MARTINEZ .J-C La fraude fiscale , PUF , Collection Que sais-je ? 1984 , 128p

PHILIP, G. TOURNE, Les droits de la défense face au contrôle fiscal , 2^{ème} éd. ECONOMICA , 2005 , 285p.

PLATIER A . L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats , Librairie du Recueil Sirey , Paris , 1938 ,

REPKAT BOISSET. F Assistance administrative internationale , Jurisclasseur, Fasc. 3145 , à jour 1^{er} septembre 2008 , éd. LEXISNEXIS ,2009 .

RICHER .D . Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal , LGDJ , Paris , 1997 , 431p.

VALLEE.A Pourquoi l'impôt , PubliéUnion éd. 1997 , 219p.

III – ARTICLES ET AUTRES TRAVAUX

ACARD .C. et **JUZAITIS. D.** , Groupes français internationaux : faut-il avoir peur de FATCA ? OF. Septembre 2013, n°1238, p.27.

ALBERT.J-L. , Rapport introductif général , sur le thème «Fraude fiscale , du contrôle à la répression » , colloque organisé le 13 octobre 2006 , Dr. F , n°3 , 18 janvier 2007 .

ALICHAÏD .D. , Les administrations fiscales face aux multinationales : des divergences substantielles mais un accroissement exponentiel de leur coopération , OF. Décembre 2010 .

AMANS .P.S. , Vers la fin du secret bancaire à des fins fiscales ? Collection GRANDS COLLOQUES , Montchrestien , Actes du colloque : la fin des paradis fiscaux , S/ la Direction du Professeur T. LAMBERT, organisé le 3 décembre 2010 par l'Institut international des sciences fiscales , le Centre d'études et de recherches , administratives et politiques de Paris 13 et le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'Université de Cergy-Pontoise , p.11.

AMAUD CHASTEL , in Evasion / Optimisation : une frontière à surveiller ! , Article , LEXBASE , éd. Fiscale , N°528 du 23 Mai 2013 , p . 1.

AMNECHE , Y Aspects théoriques de la fraude fiscale, Annexe 4 , Annales de l'Institut Magrabin des Douanes et de la Fiscalité, 2001.

ATCHABAHIAN .A. , Quelques aspects des conventions de double imposition passées entre pays développés et pays en développement , (Traduit par TIXIER. G) RSF , 1972 , p.555

AUSTRY. S. , Fusions et conventions fiscales , RJC. Juillet/Août 2011, n°4, p.373.

BACCI .B., Stratégie d'implantation Géographique des Entreprises , LPA , n°97 , 15 mai 2002 .

BAILLEUX. A. , L'échange d'information dans le cadre de l'assistance administrative internationale , Revue Générale de Fiscalité , n°8-9 , août/septembre 1990 , éd. Kluwer , Bruxelles pp.207-215.

BARILARI .A, R. DRAPE , Lexique fiscal , 2^{ème} éd. Dalloz , 1992 , p.92

BERGERES , M-C Les clauses anti-abus dans les conventions fiscales internationales ,

PA Mai2009, n °102 , p.6.

BERGERES , M-C Les normes jurisprudentielles en droit fiscal , Dr. Fisc. 2000 , n °13 , pp. 549-554.

BERGERES. M-C. , Droit communautaire et conventions fiscales internationales , Dr. F. n °19 , 11 mai 2007 ,pp. 487-500.

BERTONI , P La lutte contre l'évasion fiscale dans le cadre du marché unique européen : La coopération administrative , Revue du Trésor n °12, 1994, pp.745-750.

BETTE .M. , L'assistance mutuelle tant que moyen de lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale internationale , RMC n°238 , 1980, pp.301-303.

bilatérales d'assistance administrative, Revue du Trésor , n ° ? Février 2001 ,

BONNEAUD , E Prévention de l'évasion . Prix de transfert : étendue de la preuve incombant à l'administration , Dr. Fisc. 2009, n°41, pp.39-41.

BOUTEMY. B et MEER , E Renseignements obtenus auprès de tiers et opposés au contribuable redressé: l'administration doit jouer cartes sur table, Dr. Fisc. 2001, n°40, pp.1391-1404.

BOUVIER .M. , La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? , RFFP. Avril 2010, n °110, pv.

BUISSON .J. , L'échange de renseignements entre administrations fiscale en Europe , Dr. Fisc. Novembre 2012, p.33.

BUISSON. J. , Les contrôles simultanés dans les Etats membres de l'Union européenne , GFP. Décembre 2011, n °12, p.940.

CABBANES .X. , L'imposition des revenus des personnes physiques provenant d'entités établies à l'étranger bénéficiant d'un régime à fiscalité privilégiée , JCP , n°24, 1999, pp.1042-1046.

CAPDEVILLE , J-L. Evolution en matière de lutte contre les paradis fiscaux et le blanchiment des capitaux , PA. Septembre 2013, n °194, p.21.

CARTOU , L La coopération administrative des Etats en matière fiscale , Petites Affiches , n °49, 1992, pp.16-17.

CASMIR J-P et CHADEFAX , M Les demandes de renseignements ,

CASTAGNEDE , B Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés , RFFP 1999 , n °68 , pp.277-299.

CASTAGNEDE , B La nouvelle coopération fiscale , Actes de Colloque , organisé le 15 juin 2010, par l'Ecole de droit de la Sorbonne (Centre d'Etude des Politiques Fiscales et Master de droit fiscal de l'Université Paris I) , S/ la Direction des Professeurs B. CASTAGNEDE et D. GOTMANN , pp.13-31.

CASTAGNEDE. B. , La fiscalité des pays en voie de développement , SEEF , 1981, n °377 , p. 82 et S.

CASTAUD , J-P Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale , Revue internationale de droit économique , Numéro spécial, La concurrence fiscale déloyale , L XIII , 1999, pp340-349.

CAZAILLET , S Convention fiscale France-Algérie : de l'étroitesse des liens , Questions à Maître YAHIA AMNECHE , Avocat Associé , Société d'Avocats BAH Paris et Alger, Lexbase Hebdo éd. fiscale n °530 DU 6 juin 2013.

CHEVALIER , J-P Confidentialité et droit fiscal , RJDC , n °2, 1998, pp.611-628.

CHRETIEN .M Le problème des règlements juridictionnels des litiges internationaux d'ordre fiscal , JDI , 1951 , p.34

Cinquième réunion du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale , Tenue à Paris 28 et 29 mai 2009, Dr. Fisc. 2009 , n °24 , pp.15-18.

CORNO G. , (S/la Direction de) , Vocabulaire juridique , PUF , 7^{ème} éd. 1998 , p.17

COURT. J-f. , les conventions fiscales internationales , DPCI , Tome II n°2 , 1985 , p.187-189.

COURT. J-F. , Investissements étrangers dans les pays en de développement, Aspects fiscaux internationaux , Revue française d'administration publique , fiscalité et développement , n°13 , 1980.

COUSSOT.B , Le recouvrement à l'étranger en application des conventions

COZIAN .M. , Les risques d'abus de droit dans les opérations de restructuration , Bull. Fisc. 2/97 , pp 93-94 .

COZIAN. M. , Abus de droit , Simulation et planning fiscal , Bull. Fisc. 12/84 , p.623

D. TAIEB , Echange de renseignements : tour d'horizon , Les nouvelles fiscales, n°875 , 01 septembre 2002.

d'éclaircissements et de justification adressées par l'administration fiscale , RFC 1998 , n°297 , pp.52-58.

DAUGNET , V Portée du secret bancaire(luxembourgeois) , Le fiscalogues , n° 578 , 1996, p.3 .

de WALL , A Une tendance récente du droit conventionnel français : la protection des dispositifs du droit interne , Dr. fisc 1993, n°40,pp.1565-1570.

de WALL.A., La question de l'incompatibilité des articles 155 A et 209 B du CGI avec les conventions fiscales internationales , RDAI , n°5, 1994 , pp.653-668 .

DELAUNAY. B. , L'évolution de la jurisprudence fiscale de la cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux , Dr. Fisc. Novembre 2012, n°47 , p.29.

DEROUIN , P L'application et l'interprétation des conventions fiscales par les tribunaux français , RJF , 12/79 , pp. 402-408.

DEROUIN. P. , Différences de traitement fiscal résultant des conventions de double imposition entre Etats membres de l'UE , clause de la nation la plus favorisée (NPF) ou chalandage fiscal (treaty shopping) , Dr. F. n°30-35 , 28 mai 2005 , 1288-1302 .

DIBOUT. P., L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans le contrôle des opérations internationales , Dr. F , n°18-19 , 1996, p.652.

DOCULO .A , L'échange de renseignement , Revue générale de fiscalité , n°11 , novembre 2000 , éd. Kluwer , Bruxelles , pp.312-330.

DOUVER , P-J Les trusts financiers et le droit français - Aspect de droit fiscal , Revue de droit bancaire et de la bourse , 1996, n°56 , pp.143-147.

DOUVER J-P et POTTER , C Régime fiscal du trust en droit français , Bull. fisc. 6/00 , pp.343-353.

Droit communautaire et conventions fiscales , Commission Européenne , Direction Générale TAXUD DOC(05) 2306 , Document de travail groupe d'experts , Revue fiscalité européenne et droit international des affaires , n°145 , juin 2006 , p.35 .

ESCAUT , N Assistance fiscale internationale : conciliation de l'obligation de secret et du principe du contradictoire , Dr. Fisc. 2008 , n°29 , pp.39-41.

ESCLASSON. M-C. , Justice fiscale et abus de droit : réflexion sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français , RFFP. Novembre 2013, n°124 , p.85.

FONTANEAU , C La lutte contre la concurrence fiscale doit respecter la souveraineté fiscale des Etats , RFE2001, n°126 , pp.39-46.

FONTANEAU .P-M., l'interprétation jurisprudentielle de l'article 238 A du CGI et ses conséquences , RFE n°4 , 1988, pp.3-14.

FOUREL .E. , compatibilité de l'art. 209 B et de l'art. 155 avec la norme conventionnelle : la voie vers une prolifération des armes anti-abus est-elle de nouveau ouverte ? Dr. Fisc. Juin 2013 , n°24, p.90.

FOURRIQUES. M Articulation du droit interne avec les conventions fiscales internationales , PA. Janvier 2013, n°3 , p.3.

FOURRIQUES. M Les armes de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en relation avec l'étranger , PA . Février 2013, n°31, p.3.

G. ORSINI , La coopération des administrations fiscales , LPA , n°97, 15 mai 2002, pp.50-53 .

GAUDET. R Evasion fiscale ; le législateur français va-t-il trop loin ? , PA. Septembre 2013, n°179 , p.7.

GAUTIER. J-L. , La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal , RFFP. Novembre 2010, n°112, p.83.

GILBERT .B. , La nouvelle convention fiscale entre l'Algérie et la France , BF4/02 , p.255.

GINESTY.S, l'échange automatique de renseignements : les nouvelles règles du jeu, édition Lexbase hebdo, 20 Mai 2014, n°563, P.3

GLAIZE. A. et DESOUBRIES .V. , Evasion fiscale et durcissement de la loi : les prix de transfert en 1^{ère} ligne , OF/ODA. Juin 2013 . p.4.

GOGUEL , F Assistance fiscale internationale et droits de la défense ,JCP I , 1993,pp.128-130.

GOUTIERE , B Fiscalité internationale , Les solutions proposées par le nouveau Modèle OCDE , Bull. fisc. 1993 , n°2 , 79-86.

GOUYET .R. , Les techniques d'échange de renseignements , Les nouvelles fiscales , n°945 , Novembre 2005, p.21.

GRACE (P. N) , les frontières fiscales dans une économie mondialisée , l'observatoire de l'OCDE , 1999 , N°215 , p . 219 .

GROUX. J. , Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun , BFFL , n°3 , mars 2002, éd. Francis Lefebvre , Paris , pp.139-163 .

HAGELESTEENE , M-D LE droit de communication de l'administration fiscale française ou l'anti-secret ? DPCI 1990, tome 16 n°2 , pp.204-224.

Helman.L, «Panorama d'actualité fiscale internationale de l'année 1987 »DPCI, 1988/4

HAMADI .H. , Le renouvellement de l'assistance administrative en matière fiscale au sein de l'Union européenne , CDE. Mars/Avril 2011, n°2, p.53.

HATTOUX.B., Le contentieux fiscal judiciaire , RFFP , n°7 , 1997 , p.71.

HAZAN .S. et MELAY. M. , Quelle efficacité pour les clauses d'échange de renseignements ? OF. Décembre 2010 , n°1104/1105, p.39.

I. VESTRIS , Le droit à l'information de l'administration , Dr. F , n°3 , 18 janvier 2007 , pp.51-67.

JACOT ,N La réaction des Etats face à l'optimisation fiscale , PA Mai2002, n°97 , p.20.

J-L. PIERRE , Assistance au contrôle et au recouvrement des impôts , Procédures n°2 , février 2006, comm40, éd. lexisNexis .

JOAN (débats) S éance du 27 octobre 1981 , p.2621

JULLIARD .P. , chronique de droit international économique , investissement, Annuaire français de droit international XXXIX , 1983 , p.590

KATZ , E La réglementation sur le secret bancaire en droit fiscal français , RFE , n°4 , 1998, pp.35-44.

KATZ , E Le secret bancaire en droit fiscal belge , RFE , n°4 , 1998 , pp.25-33.

KERGALL. Y. , Forces et faiblesses du dispositif conventionnel français , DPCI , Tome 11 , n°2 , 1985.

KILIC. R, l'instrument privilégié de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale : la coopération administrative internationale en matière fiscale, revue gestion et finance public, n°12, Décembre 2011 page.931

La bonne gouvernance dans le domaine fiscal , Communication de la Commission au

Conseil , au Parlement et au Comité économique et social européen , (COM/2009) 201 final, 28 avril 2009, Dr. Fisc. 2009 , n °24 , pp.9-14.

LAMBERT , T La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations , Dr. Fisc. 2014, n°51-52, pp.39-43.

LAMBERT , T Vers un renouveau de l'assistance en matière fiscale , GFP, n°7 , juillet 2012, pp.41-46.

LAMBERT .T . , Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale , BLF , avril 2000 , p . 215

LAMBERT .T. . , Marché intérieur et Evasion fiscale , LPA , 15 mai 2002 , n °97 , pp .34-40 .

LAMBERT, T «Paradis fiscaux » , dépasser l'échange d'informations , GFP, n°8-9, août-sept. 2013 , pp.22-30.

LAMBERT. T. . , La fin des paradis fiscaux : l'illusion du pragmatisme , Acte du colloque , op.cit. p. 213.

LAMBERT. T. . , Quelle fiscalité pour des projets planétaires ? in Mondialisation et fiscalité – La globalisation fiscale , S/La Direction de Marc LEROY , L'HARMATHAN 2006 , Collection Finances Publiques , p.17.

LANNEAU ,R. La concurrence fiscale , GFP. Décembre 2011, n °12,p.917.

LE GALL . J-P., La politique fiscale française à l'égard des investissements dans les pays en voie de développement , DPCI , 1976 , pp 361-394.

Le secret bancaire : approche française , suisse et luxembourgeoise , Table round sur le thème «transparence financière et protection des données personnelles » , Actes du colloque annuel de la Fédération de recherche de l'Université , tenu à Strasbourg /France , les 7 et 8 novembre 2013 , RDBF. Janvier 2014 , n °1, p.99.

LEFEUVRE .A. . , Le devoir de l'administration fiscale de communiquer au contribuable les renseignements obtenus auprès de tiers , Dr. F , n °38, 2007, études 842.

LEGENDRE. X et MADEC .G. Comment l'administration lutte contre l'évasion fiscale internationale là ou il n'y en a pas ? (Quelques réflexions sur l'application ou la non application de l'art. 209 B) , PA Janvier2000, n°3 , p.4 .

LEGRAND. G. . , Tva intracommunautaire et lutte contre la fraude organisée et assujettis de bonne foi , Les nouvelles fiscales , n °1010 , 15 octobre 2008, p.22-25.

LEMENTEC. F., Les droits du contribuable dans le cadre de la nouvelle coopération fiscale internationale , Lexbase Hebdo éd. fiscale n °43 du 14 juillet 2014, p.1.

LEMENTEC. F. , «La nouvelle coopération fiscale internationale, Actes de colloque, Dr. Fisc N °42-43, octobre 2010.

LEMIERRE .J., La coopération administrative en matière de fiscalité indirecte à partir de 1993 , Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne , n °363 , décembre 1993 , pp.892-893.

LEVINNE .P. , PINSSON P. . , L'entraide fiscale : de la collaboration à la coopération , DPCI , Tome 11, n °1 , 1985, Paris, p.267-297.

LIENARD , J-L Résistance à l'impôt et coopération fiscale internationale , RFFP , n°5 , 1984 , pp.113-119 .

LOPEZ , C Fraude fiscale : quelle coopération internationale ? , Les chantiers fiscaux à engager (sous la Direction de Thierry LAMBERT) , l'HARMATHAN , Collection , Finances Publiques , 2002, pp.115-132.

LOPEZ ,C Secret professionnel de l'avocat et pouvoirs du fisc : une discussion à voix basse , PA Mars 1997 , n °38 , p.4

LOPEZ .C. . , L'adaptation des procédures fiscales à la construction européenne , LPA , n °97, 15 mai 2002 , p.54-65.

- LUDOVISSY , G** Etude comparative du secret bancaire au Luxembourg, à Monaco et en Suisse , Droit et Patrimoine , n °75 , 1999, pp.26-31.
- LUDWIG .R.** , L'assistance internationale au recouvrement de l'impôt , Revue du Trésor , n °10-11-12, 1975.
- M. MONTI** , L'ensemble des mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable , L'Observateur de Bruxelles , n° 26 , 1^{er} mars 1998, p.23-25.
- MAITROT DE LA MOTTE. A.**, Contrôle fiscal et souveraineté fiscale , GFP. Décembre 2011, n °12, p.905.
- MARTIN. P.** , L'interprétation des conventions fiscales internationales , Dr. Fisc. Juin 2013 , n °24 , p.62.
- MAUDET .C.** , La course à l'information : un nouveau défi pour l'administration fiscale française , RGFP. Janvier 2009 , n °1 , p .33.
- MICHAUD , P** Les nouveaux problèmes de l'assistance fiscale internationale , Gaz. Pal ; 1985, II , pp.451- 455.
- MICHAUD .P.** , Le contrôle fiscal , la lutte contre la fraude et la recherche de renseignements , RDE. Mars/Août 2011, n °2, p.39.
- MONTAGNIER .G.**, Un nouveau Modèle de Convention OCDE , La convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de créances fiscales (1981) , DPCI , Tome 13 , n °2 , 1987 , Paris , pp.359-372.
- MONTAGNIER. G.** , Le contentieux du recouvrement en France des impôts étrangers , DPCI, Tome 11, n °2, 1985, Paris , 331-360.
- NEUER , J-J** La fiscalité des étrangers en France , Dr. Fisc. N °20/27, 1990, pp.858-860.
- O SIVEUDE. et MARCIS E.** , Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation des entreprises , RGFP. Janvier 2009, n °1, p.29.
- OBERSSON .X.** , l'évolution en suisse de l'échange international de renseignements fiscaux : de l'arbalète au « big bang », Dr. Fisc. Juin 2013, n °24, p.110.
- PEREZE. NAVARRO** , Les frontières fiscales dans une économie mondialisée , Publication OCDE , 28 avril 2001.
- PADOVAN. M-M.**, Actualité de la « frontière fiscale » , GFP. Décembre 2011, n °12, p911 .
- PANDO. A** Coopération fiscale internationale : tour d'horizon des évolutions à venir , PA. Avril 2014, n °66, p.4.
Paris , pp.89-91 .
- PERCEVEAUX , R** Les prescriptions en matière fiscale , Bull. fisc. 5/87 , pp.239-254 et 6/87, pp.311-321.
- PERDRIEL-VAISSERE , H** Le règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français , L'année fiscale 2003, PUF, pp.245-284.
- PERENNES .J.** , Synthèse du rapport de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux (1^{ère} Partie) , publié au JO. 18 juillet 2012, RGFP. Avril 2013, n °4, p.39.
- PERRENES , J** Synthèse du rapport de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux , 2^{ème} partie , lutte contre les territoires non coopératifs , Mesures de rétorsion , GFP Mai 2013 , n °5 , pp.44-55 et n °4 Avril 2013, n °4 , pp.41-45.
- PERROTIN , P** Coopération internationale contre la fraude fiscale : les avancées , PA 2013, n °234 , pp.4-5.
- PERROTIN .F** Les évolutions du secret bancaire Suisse , PA. Mars 2012, n °45 , p.3.
- PERROTIN .F** Assistance administrative internationale et contentieux fiscal, PA Mars 2011, n °43, p.4.
- PERROTIN .F** Comptes à l'étranger : quatre milliards de recettes fiscales attendues , PA.

Mars 2014, n°47, p.3.

PERROTIN .F Evasion fiscale et prorogation du délai de reprise de l'administration fiscale , PA Août 2009 , n°165 , p.3.

PERROTIN .F Les critères du domicile fiscal, PA. Décembre 2013, n°252, p.3 .

PERROTIN .F. , Lutte contre la fraude fiscale : vers un FATCA européen ? PA. Mai 2013, n°102, p.4.

PERROTIN .F. , Union européenne : l'agenda fiscal de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales , PA. Juin 2013, n°110, p.3.

PERROTIN. F Paradis fiscaux : l'étau se resserre , PA Novembre 2009, n°229, p.3.

PERROTIN. F Parution du rapport sur l'échange de renseignements fiscaux, PA. Avril 2014, n°81 , p.4.

PERROTIN. F. , Feu vert de l'OCDE aux demandes de renseignements sur des groupes de contribuables , PA. Juillet 2012, n°152, p.3

PERROTIN.F. , Prix de transfert : vers un renforcement des obligations des entreprises , PA. Juillet 2013, n°143, p.4.

PHILIP, P Le droit de communication de l'administration fiscale et l'information du contribuable , Dr. Fisc. 2003 , n°21, pp.720-723.

PIERRE. J-L. , Le rappel de l'obligation d'information du contribuable – Des questions restent toutefois en suspens , Dr. Fisc. Décembre 2009 , n°40 , p.37.

RABETAFIKA , R L'interprétation des textes fiscaux , Revue du Trésor n°1992 , pp. 377-381.

RADZIEWSKY .M. , Algérie : commerce extérieur et implantation des sociétés étrangères , CJFE , n°1/92, pp.89-91.

RAOUYA .A. , relations fiscales internationales , l'Algérie et les conventions fiscales internationales , Bulletin des services fiscaux , n°20, juin 2000 .

RAPPO. A. , Le secret bancaire : approche française, suisse et Luxembourgeoise, Revu. Dr. Bancaire et financier, N°1-janv. fév.2014.

Rapport d'informations n°1064 , Assemblée Nationale , septembre 2003 .

ROMELIAN.O Abus de droit fiscal : précisions administratives , GP . Octobre 2010, n°287, p.9.

ROMELIAN.O Lutte contre l'évasion fiscale internationale : déclaration des comptes à l'étranger , PA. Mars 2010, n°53 , p.3.

SABOT.C et DECOURLON. M. nouvelles réglementations américain à destinations des institutions financières étrangères, Revue Banque et Droit, N°136-Mars – Avril 2011, PP. 73-77.

SAINT AMAND , J Les trusts patrimoniaux et le droit français , Aspect de droit fiscal , Revue de droit bancaire et de la bourse , 1996, n°56 , pp.146-151.

SAINT-AMANS ,P. La coopération fiscale internationale , GFP. Décembre 2011, n°12, p.922.

SAINT-AMANS .P., La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE , Dr. Fisc. Avril 2010, n°14 , p.7.

SAINT-AMANS. P. , vers la fin du secret bancaire à des fins fiscales, actes d'un colloque, la fin des paradis fiscaux , S ; Dri T ; LAMBERT, organise le 3 décembre 2010, par l'institut international des sciences fiscales, le centre d'études et de recherches administratives et politiques de paris 13 et le laboratoire d'études juridiques et politiques de l'université de Cergy-Pontoise, collection Grands Colloques, PP 11-19

SALVAT , B La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale , RFFP Avril 2010 , n°110 , pp.103.

SNOUSSI .M., Les stratégies juridiques des sociétés transnationales , l'exemple des prix de transfert , Revue de droit internationale économique , 2003 , p.444.

- TESSON.F.**, L'administration fiscale américaine à la recherche de la transparence , GFP. Décembre 2012, n°12, p.911.
- THILL. P.S.** , Echange automatique d'informations : la tentation d'une nouvelle norme internationale entre efficacité et morale , OF. Juillet 2013, n°1229 , p.20.
- TILL. P.S. et BENAMRAN .J.**, La coopération fiscale internationale : l'échange automatique d'informations , RDP. Mars 2014, n°234 , p.49.
- TIRARD , J-M** La concurrence fiscale en Europe , RFC2001, n°333, pp.24-27.
- TIXIER , G** Les conventions fiscales récentes conclues par la France , Dr. Fisc. 1995, n°23-24, pp.973-975.
- TIXIER. G .** , L'assistance entre Etats en matière fiscale (XVème Congrès de l'IDEF , Le Caire , NOVEMBRE 1982) , Revue Juridique et Politique , Indépendance et coopération , n°1-2, 1983, pp.483-492.
- VAPAILLE .L.** , La notion d'attractivité fiscale , in la fin des paradis fiscaux , Actes du Colloque organisé en décembre 2010 , par l'Institut International des Sciences Fiscales , le Centre d'Etudes et de Recherche Administrative et Politique de Paris 13 , et le Laboratoire d'Etudes Juridiques et Politiques de l'Université de Cergy Pontoise , Sous la Direction du Pr . Thierry LAMBERT , MONCHRETIEN , Grands Colloques , 2011 , p.99
- YELLES .B.C.** , Les accords d'association des pays du Maghreb et de l'Union européenne à l'épreuve de la lutte contre les paradis fiscaux : le cas de l'Algérie , Actes du colloque op. cit. p.177.
- YELLES .B.C.** ,La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale : Les résistances aux solutions, article paru au quotidien d'Oran n°8170 du 10/08/2017

IV– THESES ET MEMOIRES

- ABDESSAMED. M - N** Le contrôle fiscal des Entreprises Internationales en Algérie , Thèse , Université Paris I , 2007 ,
- ADDA .Y** L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'UE ,Thèse, Université Paris II 2002 , 577p.
- ALTINDAG. S** La coopération communautaire face à la concurrence fiscale dommageable , Thèse Paris 13 , 2007 .
- BOUDERBELA. M.A** la réforme fiscale en Algérie, thèse de doctorat, Paris2, 2004
- IVANTCHEVA-FLAMAN. J** Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale , Les prix de transfert , Thèse, Université Paris II , 2002
- LAIR .D** La mondialisation : un défi pour les paradis fiscaux , Thèse , Université Paris II , 2007 ,
- POITEVIN-LAVENU. F** E – Fiscalité: Les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation , Thèse Paris II , 2011 ,
- TRABELSI .M** L'évasion fiscale internationale à travers le paradis fiscal : Aspects et mesures de prévention , mémoire IEDF , KOLEA , ALGERIE , 2010 .
- VAN HASSEL. F** L'utilisation des Sociétés Etrangères à des fins d'Evasion, Thèse , Université Paris II , 1996 , 241p.

V – RAPPORTS OFFICIELS , ETUDES ET DOCUMENTS DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES :

- Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales**, Rapport de l'OCDE 2000 , 124p.

Article 27 (Assistance en matière de recouvrement des impôts) et commentaire , Groupe d'experts de la coopération en matière fiscale , 2^{ème} Session , Genève , 30 octobre – 3 décembre 2006 , 11p.

BRARD J-P , La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : Retrouver l'égalité devant l'impôt , Rapport d'information n° 1802 , Assemblée Nationale, Onzième législature , 1999 , 427p.

Commerce électronique et fiscalité Mise en œuvre des conditions d'Ottawa sur la fiscalité, OCDE , 2001 , 268p.

Commentaires sur l'article 27 (assistance en matière de recouvrement des impôts) , groupe d'expert de la coopération en matière fiscale, Deuxième session, Genève 3 octobre- 3 décembre 2006. Document de l'ONU, E/C.18/2006/3.

Commentaires sur l'article concernant la notification de documents, le Modèle de 1981.

Commentaires sur l'article 12 de la Convention Multilatérale, P.40, commentaire sur l'article 27 para.4. de l'article 27 du Modèle de l'OCDE.

Commentaire sur l'article 16 concernant les limites de l'obligation d'assistance, le Modèle de 1981

Commentaires sur l'article 10 concernant les contestations du Modèle de 1981. P.42. et commentaires sur l'article 23 concernant les procédures de la Convention Multilatérale.

Cadre institutionnel de la coopération internationale en matière fiscale, Groupe spécial d'experts , 11^{ème} réunion , Genève , 15-19 décembre 2003 , ST/SG/AC.8/2003/L6 , 17p.

Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial , Publication de l'OCDE , 1998 , 88p.

Contribution à la coopération internationale en matière fiscale, Département des affaires économiques et sociales internationales, des Nations Unies , ST/ESA/203 , New York , 1988 , 42p.

Conventions Fiscales entre pays développés et pays de développement , Département des affaires économiques et sociales internationales , sixième rapport , New York , 1977 , 194p.

Coopération fiscale 2008 , vers l'établissement de règles du jeu équitables , OCDE , 2008 , Paris , 253p.

Coopération internationale en matière fiscale – Directive sur la coopération internationale contre l'évasion et la fraude fiscale (eu égard tout particulièrement aux impôts sur le revenu , sur les bénéfices , sur le capital , et sur les gains en capital) Publication des Nations Unies , 1984 , 48p.

Coopération internationale en matière fiscale , Rapport du groupe spécial d'experts sur les travaux de sa 8^{ème} réunion , Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies , ST/ESA/270 , New York , 2000 , 219p.

Coopération internationale en matière fiscale, Rapport du groupe spécial d'expert sur les travaux de sa 1^{ère} réunion, Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies, ST/ESA/128 , New York , 1983 , 34p.

Document de travail de l'OCDE Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales., 31 Mars 1995.

Droit communautaire et conventions fiscales, Commission européenne , Direction Générale TAXUD DOC (05) 2306 , Document de travail groupe d'experts , Revue fiscalité européenne et droit international des affaires , n° 145 , juin 2006 , pp35-49.

Echange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE dans le cadre de l'art. 26 du Convention Modèle de l'OCDE, Vue d'ensemble des pratiques , OCDE , 1994 , 43p.

Echange de renseignements au titre de l'article 26 du Modèle de Convention des Nations-Unies, F.A.G. PRATS, ST/ESA/270, Coopération internationale en matière fiscale, Nations-Unies, New York, 2000, P. 133.

Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts , Francisco Garcia PRATS , Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale , 10ⁱème réunion Genève , 10-14 septembre 2001 , Document des Nations Unies , ST/SG/AC.8/2001/L2 , 41p.

Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Rapport d'examen par les pairs , OCDE , France , 2011 .

GOUTEYRON.A Rapport au Sénat sur la Convention Multilatérale , n°195 , 16 février 2005, 18p.

Interprétation des conventions de double imposition, CDFI , Congrès de Florence , Volume XXVII a, 1993 , 678p.

L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale, CDFI , Congrès de Stockholm , Volume LXXV h , 1990 , 532p.

L'évasion et la fraude fiscale internationale, Questions de fiscalité internationales, Quatre études, n°1 , OCDE , Paris , 1987 .

La concurrence fiscale et l'Entreprise, Le Conseil des Impôts , Vingt deuxième rapport au Président de la République , 2004 , Paris , 346p.

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, éd. XXème Anniversaire, OCDE, Paris 2008 , 139p

Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale , OCDE , 18 avril 2002 , 34p.

Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre Pays développés et pays en développement, Document ST/ SG/ AC , 8/ 2003/ L.6 .

Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, Comité des affaires fiscales de l'OCDE , 26 janvier 2007 , Paris , 33p.

Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements, Comité des affaires fiscales , de l'OCDE , 23 janvier 2006 , 125p .

Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, Comité des affaires fiscales de l'OCDE , 10 janvier 1996 , Paris , 51p.

Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre Pays développés et Pays en développement, ONU , 1980 ,

Manuel de l'échange des renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE, vue d'ensemble des pratiques actuelles, OCDE, paris, 1994, P.15.

Mise à jour de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 .

Modèle de Convention concernant l'Assistance Mutuelle de Recouvrement de créances fiscales, Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE , OECD , Paris , 1981 .

Modèle de Mémoire d'accord sur l'échange automatique de renseignements, OCDE , C(2001) 21/FINAL .

Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignement, OCDE. 1995

Onzième réunion du groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, New York , 28 juin – 23 juillet 2004 , Document de l'ONU , E/2004/51 , 19p.

Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Publication de l'OCDE 1995 .

Prix de transfert : Ajustements correctifs et Procédures Amiables , OCDE , novembre 1997 , 51p.

Rapport d'information sur la proposition de Directive du Conseil visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêt à l'intérieure de la Communauté , Document de l'Assemblée Nationale , n°1537 , 1999 , 75p.

Rapport du groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement, Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies , New York , 1969 .

Rapport du Groupe Spécial d'experts de coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa 8^{ème} réunion, 1999, ST/E/SA218.

Rapport Groupe d'expert sur la coopération internationale en matière fiscale, New York, document de l'ONU, E/2009/51.

Recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un Accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés.

Règle de non-discrimination en matière d'imposition internationale, CDFI , Congrès de Florence , Volume LXXVIII b , 1993 , 760p.

Vers une coopération fiscale globale – Progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, Rapport de l'OCDE 2000 , 33p.

VI – REGLEMENTS , DIRECTIVES , DECISIONS , COMMUNICATIONS , ET RAPPORTS EUROPEENS

1 – REGLEMENTS

Règlement CE n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 relatif à la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (ce règlement prévoit une assistance administrative sur demande en matière de transactions intracommunautaires) .

Règlement CE n°1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA et abrogeant le règlement n° 218/92 , JOUE , n° L 264 du 15 octobre 2003 .

Règlement CE n°1925 /2004 de la Commission du 29 octobre 2004 , fixant les modalités d'application de certaines dispositions du Règlement CE No1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA , JOUE , n° L 331 du 5 novembre 2004 .

Règlement CE n° 143/2008 du Conseil du 12 février 2008 modifiant le Règlement CE n°1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange de renseignements concernant les règles relatives au lieu de prestation de services , aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de TVA , JOUE , n° L 44 du 29 février 2008 .

2 – DIRECTIVES

Directive CEE 77/779 du 19 décembre 1977 relative au domaine d'échange de renseignements en matière d'impôts directs .

Directive CEE 79/1070 et 79/1071 modifiant la Directive du Conseil 76/308 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales , JOCE , n° L 331 du 27 décembre 1979 .

Directive 2001/ 44 CE du Conseil du 15 juin 2001 modifiant la Directive 76/308 CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales (droits de douanes, TVA et droits d'accise) .

Directive 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts , n° L 157 du 26 juin 2003 .

Directive 2008/9 CEE DU Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement mais dans un autre Etat membre , JOUE , n °L 44 du 20 février 2008 .

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 , JOUE , L64/1 du 03 mars 2010 concernant l'assistance en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes , impôts , droits et autres mesures.

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 , JOUE , L 64/1 du 11mars 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Directive 77/799/CE.

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

3 – DECISIONS

Décision de la Commission du 8 juillet 1998 concernant certaines mesures nécessaires à la réalisation des activités relatives aux systèmes de communication et d'échange d'informations et aux outils de formation linguistique dans le cadre du programme Fiscalis , JOCE , n °L 247 du 5 septembre 1998 .

Décision 2035/2002CE du Parlement Européen et du Conseil du 3 décembre 2002 portant adoption d'un programme communautaire visant à améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur (programme Fiscalis 2003 – 2007) , KOCE n °L 341 du 17 décembre 2002 .

Décision n °2235/2007/CE du Parlement Européen et du Conseil du 11 décembre 2007 établissant un programme communautaire pour améliorer le fonctionnement des systèmes fiscaux dans le marché intérieur (Fiscalis 2013) et abrogeant la Décision n °2235/2002/CE ? JOUE , n °L 330 du 15 décembre 2002 .

4 – COMMUNICATIONS

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité économique et social européen sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale, COM(2006) 254 , Bruxelles , 31 mai 2007 .

Communication de la Commission au Conseil concernant certains éléments clés contribuant à l'établissement d'une stratégie de lutte contre la fraude à la TVA dans l'UE, COM(2007) 758 final , Bruxelles , 23 novembre 2011 .

5 – RAPPORTS

Rapport de la Commission sur l'application du Règlement CEE n°218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) , COM(2000) 28 final , 23 janvier 2000 , Bruxelles .

Rapport de la Commission au Conseil et Parlement Européen sur le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA ,COM(2004) final , Bruxelles , 16 avril 2004 .

Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen sur l'utilisation des dispositions d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations , droits et taxes et autres mesures , COM (2006) 43 final , Bruxelles 8 février 2006 .

Rapport Général, XLIV, Congrès International de droit financier et fiscal sur « L'échange des informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale » , Stockholm 1990, CDFI, volume LXXVB, Kluwer Rotterdam.

Rapport du Comité Directeur du groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale.doc de l'ONU,ST/SG/AC.8/1995/L.7 New-York 5-7 juin 1995.

Rapport sur les travaux de la première session du Comité d'expert de la coopération Internationale en matière fiscale 5-9 décembre 2005. Document officiel de l'ONU E/C18/205/11, P.9.

Modèle de Convention concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, Rapport du Comités des affaires fiscales de l'OCDE, Paris, 1981.

VII – NOTES ET COMMENTAIRES D'ARRET

BOUTHEMY .B et MEER .E note sous CAA . Paris 10 mai 2001, 97/3368, M.et Mme Hanna : PA. 2002 , n °31 , p.14-19 .

BOUTHMY .B ; MEER .E et PERROT .T note sous CE 28 juin 2002 , n ° 232-276 , Ass, St é; Schneider Electric : PA 2002 , n °171 , pp.4-13 .

CARTOUL note sous CJCE 28 janvier 1992, Aff. C-204-90 , Bachmann : PA 1992 , n °76, pp.21-22.

DAVID ,C note sous Cass. 20 octobre 1998, n °96-30. 134, M. Hampton Simpson Lynch , Revue critique de droit international privé 1999, octobre-d écembre , pp.739-745.

DAVOUDET , E note sous CE , Avis , 28 juin 2002, n °232-276, Ass St é; Schneider Electric : BGFE 4/02 , pp.3-6 .

DIBOUT , P note sous CAA . Paris 30 janvier 2001, n °96-1408, Pl é, Schneider Electric SA , Dr. Fisc. 2001 , n °10 , comm.207.

GOUTHIERE .B note sous CE 16 mai 2003, n °222-956, Section, St é T é d écoise : FR 26/03 , pp.23-25.

GUYOMAR M et COLLIN P note sous CE , Avis , 12 avril 2002, n °239 Ass. SA. Financière Labeyrie : AJDA 2002 , n °5, pp.4106 415.

KORNPROBST , E note sous CJCE, 13 juillet 1993, Aff. C-33091 , Commerzban AG : Dr. Fisc. 1994 , n °12, comm. 572.

PIERRE, J-L note sous TA Lille 9 janvier 2003 , n °99-1876, 4^{ème} ch. SA. 3 Suisses , International : DS. 2003, n °4 , pp.34-35.

POUJAD , B note sous CE 25 janvier 1989, n °44-787, 8^{ème} et 9^{ème} s-s, Mireille Mathieu : Dr . fisc. 1989 n °11, comm. 527.

TIXIER .G et HAMMONIC-GAUX , A-G note sous CAA. Paris 11 février 1997, n °94-511, 2^{ème} ch. SA . Borsumij Whery France : Dalloz 1999, 4^{ème} cahier , Jurisprudence , pp. 64-68.

TIXIER G et HAMONIC-GAUXA-G note sous Cass. Com. 20 octobre 1998, n °96-30. 134 , M. Hampton Simpson Lynch : Dalloz 1999, Jurisprudence , pp.259-261.

VIII – CONCLUSIONS DES COMMISSAIRES AU GOUVERNEMENT

- ALBERT , S** conclu. sous CJCE. 13avril 2000, Aff. C-420/98, WNC/ Staatssecretaris van Financiën , RJF , 7-8/00, n°1040. Dr. Fisc. 2000 , n°27, comm. 560 .
- AUSTRY , S** conclu. Sous CE. 28juin 2002 , n°232-276 , Ass. St é Schneider Electric : BDCF 10/12 , n°120 .
- BATAILLE , F** conclu. sous CAA. Paris 10 novembre 2005, réf. N°01-3469, Embricos : RJF , n°34 .
- CAA. Paris, 7^{ème} ch. 21 décembre 2007 , n°06 PA 00941 , St é SIMIXIPA , La Semaine Juridique , Entreprise et Affaires , n°15 , 10 avril 2008 .**
- CAA. Paris , Plén, 13 octobre 2011 , n°09PA01620.** M. Zannier, Dr. Fisc. 2012 , n°13, comm. 234.
- CAA. Paris. 8 OCTOBRE 2010 , n°08-4443, 7^{ème} ch. Min. c/St é Techniques, RJF311 N°346 à350 , éd. Francis Lefebvre, pp .318-319.**
- Caas. Com. 1^{ER} JUILLET 2003, n°01-699 :** JurisData n°019887. Cahier de droit de l'entreprise n°1 , janvier-février 2012, p.36 .
- Cass. Crim. 11 décembre 2013, n°12-87-877 :** JurisData n°2013-028488.Dr. fsc. n°4 DU 20 JANVIER 2014 , p.28.
- CE 26 janvier 2011 n°311808,** Weissenberger, D écision 489 et chrono. P. 355 , RJF 4/11 , Francis Lefebvre .
- CJCE (4^{ème} ch.) , 11 juin 2009,** les affaires jointes X (C-155/08) et H.A Passenheim van Shoot (157/08) c/ Staatssecretaris van Financiën .
- COLLIN , P** conclu. CE. 2 AVRIL 2003, n°237-751 et 237-753 , 8^{ème} et 3^{ème} s-s. St2 d' édition des artistes peignant de la bouche et du pied (APBP) : 6/03,n°75 .
- GARDE , F** conclu. sous TA Besançon 17 avril 1997 , n°94-1 . 127 , St é Déco lock Clara Lander : Dr. Fisc. 1997 , n°37, comm. 944.
- GRANGE , E** conclu. sous CAA. Nantes 13 mars 2001, n°97-2237 , Ministre c/SA And Ritz : RJF 7/01 , n°918.
- JACQUIER C.** conclu. Sous TA Nantes 26 novembre 1996, n°92-4678, 1^{ère} ch.
- KIMERLIN .D** conclu. sous CAA. Paris 9 avril 2002, 97-1288, 2^{ème} ch. B. Deiss : BDCF 11/02, n°131 .
- LOLOUM , F** conclu. Sous CE. 18 mai 1998 , n°157-974, 9^{ème} et 8^{ème} s-s. Arthur Loyd : BDCF.4/98, n°78.
- MEHL , L** conclu. sous CE 13 mars 1968, n°66/801 , 7^{ème} s-s : Dr. Fisc. 1969 , n°9 , comm.314.
- MISCHD , J** conclu. sous CJCE, 12 décembre 2002 , Aff. 324/00, 5^{ème} ch. Lan horst Hohorst GmbH : BDCF 3/03 , n°43.
- MISCHD , J** conclu. Sous CJCE 11 mars 2004 , Aff. C-9/02, 5^{ème} ch. Lasteyrie du Saillant : BDCF 5/04, n°69.
- MITJAVIL , M-H** conclu. sous CE. 2 octobre 2002 , de Nayer , RJF , n°1399, chrono. L. Olléon , RJF 1/03 , BDCF , n°153.
- MORTELECO ,D** concl. CAA. Paris 30janvier 2001, n°96-1408, Plén , Schneider Electric SA : Dr. Fisc. N°10 , comm. 207 : BDCF 4/01 , n°52.
- PIERRE, J-L** concl. sous CE. 30mai 2012, 3^{ème} et 8^{ème} ss-sect. N°345418, min. c/SAS Afcom . JurisData n°2012-012349.
- RACINE ,P-F** concl. Sous CE. 3 novembre 1989, n°60-836 , 8^{ème} et 9^{ème} s-s. SA Etudes et Réalisation d'automatismes (ERA) , Dr. Fisc. 1990 , n°30 , comm.1511.
- SENERIS , F** concl. sous CE. Avis , 12 avril 2002 , n°239-693, Ass. Financière Labeyrie : BDCF 6/02 , n°83.
- TESAURO , G** concl. sous CJCE. 16 juillet 1998, Aff. C-264/96, Impérial Chémical

Industrie : BDCF 6/98 , n °137.

VERCAUTERENE M : Dr.Fisc. 1997 , n °19, comm. 547.

IX – DOCTRINE ADMINISTRATIVE

1- FRANCE :

Décret n°2012- 417 du 28 Mars 2012 relatif à l'assistance internationale au recouvrement de certaines créances publiques .

Rapport n°34 de l'Assemblée nationale française établi le 10 Juillet 2002 :HU
P/WWW.assembléé-nat.fr/12/Rapport

Instruction du 23 juillet 1998 : BOI 13 L/7-98 : Dr. Fisc. n °37, Instr. 12067 .

Instruction du 17 septembre 1999 (BOI 4 A. 8-99) : Dr. Fisc. 1999 n °40 , Instr. 12296.

Instruction du 22 mai 2003, BOI, 14 B-3-03, n °92 , p.37.

Instruction du 06 aout 2013, BOI, 14 B-3-03, n °676

Instruction n °85-146-A- du 15 Novembre 1985 de la Direction de la comptabilité publique.

2- ALGERIE :

- Code des procédures fiscales
- Décret Présidentiel n ° 02-121 du 17 avril 2002 portant ratification de la convention entre le gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française , signé à Alger le 17 octobre 1999.
- l'arrêté du Ministère des Finances n °22 du 12 Avril
- Document DGI non publié
- Document DGI non publié

X – DOCUMENTATION ELECTRONIQUE

- ✓ <http://www.oecd.org> (Site de l'OCDE)
- ✓ <http://www.un.org>(Site de l'ONU)
- ✓ <http://eur-lex.europa.eu/fr/index.htm> L'accès au droit de l'Union Européenne
- ✓ <http://www.coe.int> Conseil de l'Europe.
- ✓ <http://www.echr.coe.int>(jurisprudence de la Cour Européenne des droits de l'Homme)
- ✓ <http://www.legifrance.gouv.fr>(lois, règlements, codes , jurisprudence)
- ✓ <http://www.minefi.gouv.fr>(Site du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie)
- ✓ <http://www.impôt-dz.org>(Site de la Direction Générale Des Impôts Algérie)

ANNEXE 1

Tableau N °1 : Comparaison des dispositions de l'assistance administrative internationale dans Les Modèles OCDE (1963 et 1977)

	Mod è de 1963	Mod è de 1977
Champ d'application de l'échange des renseignements	* Échanges limit és aux personnes qui sont r ésidente d'un Etat contractant ou de deux Etats contractants. * Échanges limit és «aux imp ôts vis és par la convention »	* Élargissement du champ personae rationae aux personnes - nationales ou étrang ères - qui ne sont pas r ésidente ni de l'un ni de l'autre Etat contractant ; * Élargissement du champ d'application rationae materiae : la demande de renseignement n'a pas pour fondement seulement les dispositions conventionnelles, elle peut se faire sur la base d'une disposition législative.
Modalités de l'échange des renseignements	Une seule modalit é: l'échange sur demande sp éciale	* Élargissement des modalit és : * Échange automatique * Échange spontan é Échange sur demande sp éciale.
Finalité de l'échange de renseignements.	Les renseignements échang és ne peuvent être utilisés qu'à des fins pr écises, la notion du secret n'était pas d éfinie.	Le secret, sans jeu de mots et dévoiler, c'est-à-dire que le Mod è de 1977 apporte des pr écisions entre autre que celui-ci doit être autant respecté par l'Etat requis que par l'Etat requ érant.

Annexe 2

Tableau n 02 : Comparaison des dispositions de l'assistance administrative internationale dans Les Mod ès OCDE (1963 et 1977)

Principaux éléments	Conventions fiscales internationales	Convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
Champ d'application	*En général, il se limite aux impôts sur les revenus, impôts sur les sociétés, impôts sur la fortune et impôts sur la succession.	*L'ensemble des impôts directs et indirects (dont la TVA) à l'exclusion des droits de douane ; Chaque Etat signataire dispose cependant la faculté de limiter l'application des dispositions de la Convention à certaines impositions.
Assistance au recouvrement	*Rarement prévue	*Développement de l'assistance au recouvrement, même si l'article 30 confère à un Etat le droit, au moment de la signature d'émettre une réserve à toute assistance au recouvrement. *L'Etat requis droit au terme du texte conventionnel doit procéder au recouvrement de la créance fiscale de l'Etat requérant de la même manière que s'il recouvrait ses propres créances.
Procédures de notification des documents à l'étranger	Pas de précisions	*Notification par l'Etat requis au destinataire des documents selon les formes prescrites par sa législation interne, ce qui évite la nullité de procédure et les incompréhensions.
Garanties des contribuables	*Les contribuables bénéficient de la protection du secret des renseignements communiqués. *Les droits et garanties des contribuables sont accordés en vertu de la législation de la partie à laquelle l'assistance est demandé.	Davantage de précisions pour une meilleure protection : *Le secret des renseignements communiqués est garanti par référence aux règles de l'Etat qui a fourni les renseignements si celles-ci sont plus protectrices que celles de l'Etat requérant ; *Les informations fournies par un Etat ne pourront être transmises à un Etat tiers sans l'autorisation préalable du premier Etat.

ANNEXE 3

DECLARATION SUPPLEMENTAIRE DE LA FATCA

NOTIFICATION DE CONDITIONS PLUS FAVORABLE ET COMMUNIQUEES DE PRESSE PAR DATE

Jurisdiction	Status	Jurisdiction Status Intergovernmental Agreement (IGA) & Related Agreements, Arrangements, or Correction	Understandings	Date Jurisdiction is Treated as having an IGA in Effect
Algeria	In Force (1-18-2017)	Model 1		6-30-2014
Angola	Signed	Model 1		11-30-2014
Anguilla	Signed	Model 1		6-30-2014
Antigua and Barbuda	Signed	Model 1		6-30-2014
Armenia	Agreement in Substance	Model 2		6-30-2014
Australia	In Force (6-30-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Austria	In Force (12-9-2014)	Model 2	Understanding	6-30-2014
Azerbaijan	In Force (11-5-2015)	Model 1		6-30-2014
Bahamas	In Force (9-17-2015)	Model 1 Correction		6-30-2014
Bahrain	Signed	Model 1		6-30-2014
Barbados	In Force (9-25-2015)	Model 1 Correction		6-30-2014
Belarus	In Force (7-29-2015)	Model 1		6-30-2014
Belgium	In Force (12-23-2016)	Model 1 Related Agreement	Understanding	6-30-2014
Bermuda	In Force (8-19-2014)	Model 2	Understanding	6-30-2014
Brazil	In Force (6-26-2015)	Model 1		6-30-2014
British Virgin Islands	In Force (7-13-2015)	Model 1		6-30-2014
Bulgaria	In Force (6-30-2015)	Model 1		6-30-2014
Cabo Verde	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Cambodia	In Force (12-23-2016)	Model 1		11-30-2014
Canada	In Force (6-27-2014)	Model 1		6-30-2014
Cayman Islands	In Force (7-1-2014)	Model 1		6-30-2014
Chile	Signed	Model 2	Understanding	6-30-2014
China	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Colombia	In Force (8-27-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Costa Rica	Signed	Model 1		6-30-2014
Croatia	In Force (12-27-2016)	Model 1 Related Agreement		6-30-2014
Curaçao	In Force (8-3-2016)	Model 1 Related Agreement		6-30-2014
Cyprus	In Force (9-21-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Czech Republic	In Force (12-18-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Denmark	In Force (9-30-2015)	Model 1		6-30-2014
Dominica	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014

Dominican Republic	Signed	Model 1		6-30-2014
Estonia	In Force (7-9-2014)	Model 1		6-30-2014
Finland	In Force (2-20-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
France	In Force (10-14-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Georgia	In Force (9-18-2015)	Model 1		6-30-2014
Germany	In Force (12-11-2013)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Gibraltar	In Force (9-17-2015)	Model 1		6-30-2014
Greece	Signed	Model 1	Understanding	11-30-2014
Greenland	Signed	Model 1		6-30-2014
Grenada	Signed	Model 1		6-30-2014
Guernsey	In Force (8-26-2015)	Model 1		6-30-2014
Guyana	Signed	Model 1		6-30-2014
Haiti	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Holy See	In Force (6-10-2015)	Model 1		11-30-2014
Honduras	In Force (2-19-2015)	Model 1		6-30-2014
Hong Kong	In Force (7-6-2016)	Model 2	Understanding	6-30-2014
Hungary	In Force (7-16-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Iceland	In Force (9-22-2015)	Model 1	Understanding	11-30-2014
India	In Force (8-31-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Indonesia	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Iraq	Agreement in Substance	Model 2		6-30-2014
Ireland	In Force (4-2-2014)	Model 1		6-30-2014
Isle of Man	In Force (8-26-2015)	Model 1		6-30-2014
Israel	In Force (8-29-2016)	Model 1 Related Agreement	Understanding	6-30-2014
Italy	In Force (8-17-2015)	Model 1		6-30-2014
Jamaica	In Force (9-24-2015)	Model 1		6-30-2014
Japan	In Effect (6-11-2013)	Model 2 Related Arrangement		6-30-2014
Jersey	In Force (10-28-2015)	Model 1		6-30-2014
Kazakhstan	Agreement in Substance	Model 1		11-30-2014
Kosovo	In Force (11-4-2015)	Model 1		6-30-2014
Kuwait	In Force (1-28-2016)	Model 1		6-30-2014
Latvia	In Force (12-15-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Liechtenstein	In Force (1-22-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Lithuania	In Force (10-7-2014)	Model 1		6-30-2014
Luxembourg	In Force (7-29-2015)	Model 1 Related Agreement	Understanding	6-30-2014
Macao	Signed	Model 2		11-30-2014
Malaysia	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014

Malta	In Force (6-26-2014)	Model 1		6-30-2014
Mauritius	In Force (8-29-2014)	Model 1		6-30-2014
Mexico	In Force (4-10-2014)	Model 1		6-30-2014
Moldova	In Force (1-21-2016)	Model 2		6-30-2014
Montenegro	Signed	Model 1		6-30-2014
Montserrat	In Force (10-28-2016)	Model 1		11-30-2014
Netherlands	In Force (4-9-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
New Zealand	In Force (7-3-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Nicaragua	Agreement in Substance	Model 2		6-30-2014
Norway	In Force (1-27-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Panama	In Force (10-25-2016)	Model 1		6-30-2014
Paraguay	Agreement in Substance	Model 2		6-30-2014
Peru	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Philippines	Signed	Model 1		11-30-2014
Poland	In Force (7-1-2015)	Model 1 Correction	Understanding	6-30-2014
Portugal	In Force (8-10-2016)	Model 1		6-30-2014
Qatar	In Force (6-23-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Romania	In Force (11-3-2015)	Model 1		6-30-2014
San Marino	In Force (8-30-2016)	Model 2	Understanding	6-30-2014
Saudi Arabia	In Force (2-28-2017)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Serbia	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Seychelles	Agreement in Substance	Model 1		6-30-2014
Singapore	In Force (3-28-2015)	Model 1		6-30-2014
Slovak Republic	In Force (11-9-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Slovenia	In Force (7-1-2014)	Model 1		6-30-2014
South Africa	In Force (10-28-2014)	Model 1	Understanding	6-30-2014
South Korea	In Force (9-8-2016)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Spain	In Force (12-9-2013)	Model 1		6-30-2014
St. Kitts and Nevis	In Force (4-28-2016)	Model 1		6-30-2014
St. Lucia	In Force (9-1-2016)	Model 1		6-30-2014
St. Vincent and the Grenadines	In Force (5-13-2016)	Model 1		6-30-2014
Sweden	In Force (3-1-2015)	Model 1	Understanding	6-30-2014
Switzerland	In Force (6-2-2014)	Model 2 Related Agreement 1 Correction 1 Related Agreement 2 Correction 2	Understanding 1 Understanding 2 Understanding 3	6-30-2014
Taiwan*	Signed	Model 2		6-30-2014

Thailand	Signed	Model 1		6-30-2014
Trinidad and Tobago	Signed	Model 1		11-30-2014
Tunisia	Agreement in Substance	Model 1		11-30-2014
Turkey	Signed	Model 1	Understanding	6-30-2014
Turkmenistan	Signed	Model 1		6-30-2014
Turks and Caicos Islands	In Force (7-25-2016)	Model 1		6-30-2014
Ukraine	Signed	Model 1		6-30-2014
United Arab Emirates	In Force (2-19-2016)	Model 1	Understanding	6-30-2014
United Kingdom	In Force (8-11-2014)	Model 1 Related Agreement		6-30-2014
Uzbekistan	In Force (7-7-2017)	Model 1		6-30-2014
Vietnam	In Force (7-7-2016)	Model 1	Understanding	7-7-2016
<i>TOTAL JURISDICTIONS</i>	<i>113</i>			

Dernière Consultation de la page Web en dessous : 18/08/2017 9:56 AM

<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

Annexe 4

États ou territoires ayant conclu avec la France
une convention d'assistance administrative en vigueur au 1^{er} octobre 2013.

Les données chiffrées (nombre de demandes émises par la France) présentées dans le cadre «Observations» portent sur les États et territoires qui figuraient sur la liste grise de l'O.C.D.E. en 2009 et sur la période du 01/01/2011 au 31/12/2012.

État Sous territoires	Convention fiscale comportant une clause d'échange de renseignements conforme à l'article 26 du Modèle de l'OCDE de 2005 ou Accord d'échange de renseignements conforme au Modèle de l'OCDE de 2002	Convention fiscale comportant une clause d'échange de renseignements antérieure à l'article 26 du Modèle de l'OCDE de 2005	Convention fiscale ne comportant pas de clause d'assistance administrative	Observations
Afrique du Sud		X		
Albanie		X		
Algérie		X		
Allemagne		X		
Andorre	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 22/12/2010 Nombre de demandes formulés par la France :15
Anguilla	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 15/12/2011

Antigua Barbuda	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 28/12/2010 Nombre de demandes formulées par la France :2
Antilles néerlandaises	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 01/08/2012
Arabie Saoudite	X			Avenant entré en vigueur le 01/06/2012
Argentine		X		
Arménie		X		
Aruba	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 01/04/2013
Australie	X			
Autriche	X			Avenant entré en vigueur le 01/05/2012
Azerbaïdjan		X		
Bahamas	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 13/09/2010 Nombre de demandes formulées par la France :11
Bahreïn	X			Avenant entré en vigueur le 01/02/2011
Bangladesh		X		

Belgique	X			Avenant entr é en vigueur le 01/07/2013 Une loi adopt ée le 14 avril 2011 permettait néanmoins à la Belgique de répondre, à compter du 1 ^{er} juillet 2011, à des demandes étrangères portant sur des renseignements bancaires Nombre de demandes formul ées par la France : 279
Belize	X			Accord d' échange
B énin		X		
Bermudes	X			Accord d' échange de renseignements entr é en vigueur le 18/01/2010 Nombre de demandes formul ées par la France : 279
Bolivie		X		
Bosnie		X		
Botswana		X		
Br ésil		X		

Bulgarie		X		
Burkina Faso		X		
Cameroun		X		
Canada		X		Avenant à la convention fiscale entr é en vigueur le 27/12/2013
Chili		X		
Chine		X		Nouvelle convention sign ée le 26/11/2013
Chypre		X		
Congo		X		

Costa Rica	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 14/12/2011
Côte d'Ivoire		X		
Croatie		X		
Danemark (2)				
Dominique	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 14/12/2011
Égypte		X		
Émirat arabes unis		X		
Équateur		X		
Espagne		X		
Estonie		X		
USA	X			
Éthiopie		X		
Finlande		X		
Gabon		X		
Géorgie		X		
Ghana		X		
Gibraltar	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 09/12/2010 Nombre de demandes formulées par la France :7
Grèce		X		
Grenade	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 09/01/2012
Guernesey	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 01/10/2010 Nombre de demandes formulées par la France :14
Guinée		X		
Hongrie		X		
Hong-Kong	X			Accord fiscal entré en vigueur le 01/12/2011

Iles Caïmans	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 13/10/2010 Nombre de demandes formulées par la France :18
Iles Cook	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 16/11/2011
Ile de Man	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 04/10/2010 Nombre de demandes formulées par la France :5
Iles turqueset Caïques	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 14/07/2011
Iles vierges britanniques	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 18/11/2010 Nombre de demandes formulées par la France :82
Inde		X		Avenant paraphé

Indonésie		X		
Iran		X		
Irlande		X		
Islande		X		
Israël		X		
Italie		X		
Jamaïque		X		
Japon	X			
Jersey	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 11/10/2010 Nombre de demandes formulées par la France :27
Jordanie		X		
Kazakhstan		X		
Kenya	X			
Koweït		X		
Lettonie		X		

Liban		X		
Libéria	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 30/12/2011
Libye		X		
Liechtenstein	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 19/08/2010 Nombre de demandes formulées par la France :7
Lituanie		X		
Luxembourg	X			Avenant entré en vigueur le 29/10/2010 Nombre de demandes formulées par la France:640
Macédoine		X		
Madagascar		X		
Malaisie	X			Avenant entré en vigueur le 01/12/2006 Nombre de demandes formulées par la France:1
Malawi		X		
Mali		X		
Malte	X			Nombre de demandes formulées par la France:8
Maroc		X		
Maurice	X			Avenant entré en vigueur le 01/05/2012
Mauritanie		X		
Mayotte		X		
Mexique		X		
Monaco		X		
Mongolie		X		
Monténégro		X		
Namibie		X		
Niger		X		
Nigéria		X		
Norvège		X		

Nouvelle-Calédonie		X		
Nouvelle-Zélande		X		
Oman	X			Avenant entré en vigueur le 01/03/2013
Ouzbékistan		X		

Pakistan		X		
Panama	X			Convention entrée en vigueur le 01/02/2012
Pays-Bas		X		
Philippines	X			Avenant entré en vigueur le 01/02/2013
Pologne		X		
Polynésie française	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 21/04/2011
Portugal		X		
Qatar	X			
République Centre-Afrique		X		
République		X		
République Tchèque		X		
Roumanie		X		
Royaume-Uni	X			
Russie		X		
Saint-Barthélemy	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 21/04/2011
Saint-Christophe et Niévès	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 16/12/2010

Saint-Marin	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 02/09/2010 Nombre de demandes adressées par la France :4
Saint-Martin	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 01/05/2011
Sainte-Lucie	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 20/01/2011
Saint-Pierre et Miquelon		X		
Saint-Vincent et les Grenadines	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 21/03/2011 Nombre de demandes adressées par la France :1
Sénégal		X		
Serbie		X		
Singapour	X			Avenant entré en vigueur le 01/01/2011 Nombre de demandes adressées par la France :22
Slovaquie		X		
Slovaquie		X		
Sri Lanka		X		
Suède		X		
Suisse	X			Avenant entré en vigueur le 04/11/2010. Convention fiscale en matière de succession signée le 11 juillet 2013 Nombre de demandes formulées par la France :605
Syrie		X		

Territoire de Taïwan	X			Accord administratif du 20/12/2010 introduit dans le droit interne français par l'article 77 de la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. Cette loi est entrée en vigueur le 1 ^{er} janvier 2011
Thaïlande		X		
Togo		X		
Trinité-et-Tobago		X		
Tunisie		X		

Turquie		X		
Ukraine		X		
Uruguay	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 31/12/2010 Nombre de demandes adressées par la France : 1
Vanuatu	X			Accord d'échange de renseignements entré en vigueur le 07/01/2011
Venezuela		X		
Vietnam		X		
Yougoslavie		X		
Zambie		X		
Zimbabwe		X		

Annexe 5

Tableau des conventions et accords conclus par l'Algérie avec les autres pays et tendant à éviter les doubles impositions :

N° D'ORDRE	PAYS	DATE DE SIGNATURE	N° du journal officiel	Application
1	Afrique du sud	28/04/1998	N°26-2000	En vigueur
2	Allemagne	12/11/2007	N°33-2008	En vigueur
3	Autriche	17/06/2003	N°38-2005	En vigueur
4	Bahrein	11/06/2000	N°50-2003	En vigueur
5	Belgique	15/12/1991	N°82-2002	En vigueur
6	Bulgarie	25/10/1998	N°01-2005	En vigueur
7	Bosnie	08/02/2009	N°08-2010	En vigueur
8	Canada	22/02/1999	N°68-2000	En vigueur
9	Chine	06/11/2006	N°40-2007	Pas en vigueur
10	Corée du Sud	24/11/2001	N°44-2006	En vigueur
11	Egypte	17/02/2001	N°23-2003	En vigueur
12	Emirats Arabes unis	24/04/2001	N°26-2003	En vigueur
13	Espagne	07/10/2002	N°45-2005	En vigueur
14	Ethiopie	28/05/2002	/	Pas en vigueur
15	France	17/10/1999	N°24-2002	En vigueur
16	Inde	25/01/2001	/	Pas en vigueur
17	Indonésie	28/04/1995	N°61-1997	Pas en vigueur
18	Italie	03/02/1991	N°35-1991	En vigueur
19	Iran	12/08/2008	N°32-2009	Pas en vigueur
20	Jordanie	16/09/1997	N°79-2000	Pas en vigueur
21	Kuwait	31/05/2006	N°66-2008	Pas en vigueur
22	Liban	26/03/2002	N°35-2006	En vigueur
23	Maroc	25/01/1990	N°44-90	En vigueur
24	Mali	31/01/1990	/	Pas en vigueur
25	Niger	28/05/1998	/	Pas en vigueur
26	Pologne	31/01/2000	/	Pas en vigueur
27	Portugal	02/12/2003	N°24-2005	En vigueur
28	Sultanat d'Oman	09/04/2000	N°10-2003	Pas en vigueur
29	Qatar	03/07/2008	N°70-2010	En vigueur
30	Roumanie	28/06/1994	N°35-1995	Pas en vigueur
31	Russie	10/03/2006	N°21-2006	Pas en vigueur
32	Suisse	03/06/2006	N°04-2008	En vigueur
33	Syrie	14/09/1997	N°19-2001	Pas en vigueur
34	Turquie	02/08/1994	N°65-1994	En vigueur
35	Tunisie	09/02/1985	N°25/85	En vigueur
36	Ukraine	14/02/2002	N°27-2004	Pas en vigueur
37	UMA	23/07/1990	N°06-1991	En vigueur Non appliqué
38	Vietnam	08/12/1999	/	Pas en vigueur
39	Yémen	29/01/2002	N°16-2005	Pas en vigueur

ANNEXE 6

Exemple de Modèle de réponse à une demande d'assistance :

DE :

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
REFERENCES DU SERVICES HABILITE (TEL, FAX, MAIL.....)

A

M. LE DIRE TEUR GENERAL DES IMPOTS (Autorité compétente du pays destinataire)

ADRESSE

Ré : votre demande de renseignements aux termes de l'article N° ... de la Convention fiscale bilatérale

Votre référence : CA /1001 94 U

Contribuable ciblé : SA «XYZ »; NIF Adresse

Années fiscales concernées : ex : 2009, 2010 et 2011.

Pièces jointes : énumération des pièces jointes fournies.

Le 20 juillet 2013, vous avez présenté une demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la convention fiscale conclue entre nos deux pays à propos de comptes bancaires dont il est apparu qu'ils étaient utilisés directement ou indirectement par la SA «XYZ » ou par M. X son directeur général.

Vous trouvez ci-joints, les relevés bancaires du compte n°..... Notre fichier central des comptes bancaires nous a permis de trouver un autre compte ouvert le 02-09-2011 sous le (n°...) par M. X, auprès de la succursale de Société Générale établie au 48, rue Didouche Mourad Alger.

Ces renseignements sont communiqués aux termes de l'article 26 susmentionné et leur utilisation est régie en conséquence. Nous vous prions de nous donner des informations sur l'utilité des renseignements fournis.

Veillez agréer, M. (Autorité compétente du pays destinataire), l'expression de mes salutations les meilleurs.

Cachet et signature du responsable du service habilité

M.....

Annexe 7

Tableau : Dispositions relatives à l'assistance à et au recouvrement l'assiette dans un certain nombre de conventions fiscales bilatérales conclues par l'Algérie :

Convention fiscale	Référence	Assistance à l'assiette	Modalités de l'assistance à l'assiette	Assistance au recouvrement	Observations
Canada	Décret présidentiel n°2000-364 du 16 Novembre 2000 (JORA n°68 du 19 Novembre 2000).	Champ d'application non limité aux impôts visés par l'article 1 de la convention	Non prévues	Pas d'assistance au recouvrement	Dans l'ensemble, des dispositions conformes au Modèle OCDE.
Italie	Décret présidentiel N° 91-231 du 20 Juillet 1991 (JORA n° 35 du 24 Juillet 1991)	Conforme au Modèle OCDE	Non prévues	Pas d'assistance au recouvrement	La brièveté de l'article 27 laisse supposer que la présence de l'assistance administrative revêt un caractère beaucoup plus formel qu'elle ne traduit un souci réel de coopération.
Belgique	Décret présidentiel n°02-432 du 9 Décembre 2002 (JORA n°82 du 11 Décembre 2002).	Le but de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales est clairement assigné à l'assistance à l'assiette	<ul style="list-style-type: none"> • Echange sur demande ; • Echange spontané • Echange d'office 		
Turquie	Décret présidentiel n°94-305 du 2 Octobre 1994 (JORA n°65 du 12 Octobre 1994)	Conforme au Modèle OCDE	Non prévues	Au cas où la demande d'assistance au recouvrement et sa notification au débiteur sont faites au cours de la dernière année du délai de prescription prévu par la législation de l'Etat requérant, ce délai est prorogé d'une année supplémentaire (article 28, §8).	On note un souci des deux Etats contractants de se donner les moyens d'assurer l'assistance au recouvrement à travers la prorogation du délai de prescription dans les conditions évoquées plus en avant.
Union du Maghreb Arabe	Convention Multilatérale signée par l'Algérie, le Maroc, La Tunisie, la Libye, et la Mauritanie signée le 23 Juillet 1990.	Conforme à l'OCDE	Non prévues	Conforme à la Convention Multilatérale d'assistance administrative	Cette convention multilatérale s'est inspirée à la fois du Modèle OCDE pour l'échange de renseignements et de la convention d'assistance administrative mutuelle en matière d'assistance au recouvrement
Bahreïn	Décret présidentiel n°06-276 du 14 Août 2003).	Le champ d'application concerne les impôts visés par la convention et ceux nécessaires à la lutte contre la fraude fiscale	Non prévues	Pas d'assistance au recouvrement	L'échange de renseignement est subordonné à l'existence d'une législation fiscale au Bahreïn (article 26 §2).

Annexe 9

Exemple de demande de renseignements¹³⁰⁵

De	A
M. (Autorité compétente du pays X)	M. (Autorité compétente du pays Y)
Directeur des impôts	Directeur des impôts
1234 Boulevard des impôts	567 Free Street
Capital ville 21001 Pays X	Freedom City 34002 Pays Y
Téléphone/télécopie	10 Janvier 2004

Référence CA/10 01 04 u

Contribuable soumis à l'enquête : PC Company

NIF : 89 67 89 02

56 A Rue

Bleue ville 10001

Pays X

Années fiscales concernées :

01-10-00 au 30-09-01

01-10-10 au 30-09-02

01-10-02 au 30-09-03

Années visées par la demande de renseignements : mêmes années

M. (Autorité compétente du pays Y)

Ré : demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la Convention fiscale entre le pays X et le pays Y.

Cette demande de renseignements est présentée conformément à l'article 26 de la Convention fiscale entre nos deux pays. Notre demande concerne la PC Company mentionné ci-dessus. Le service local des impôts de bleue ville contrôle actuellement ses déclarations d'impôts pour les périodes fiscales susmentionnées.

¹³⁰⁵ « Module sur l'Echange de Renseignements sur Demande », OP. cit., P. 10.

PC Company est une entreprise d'importation d'équipements de haute technologie dans le secteur de l'informatique et elle vend ces équipements à ses filiales nationales. Au cours du contrôle fiscal, il est apparu que des fonds avaient été déposés sur un compte bancaire (n° 001 543) auprès de la State Bank, 1 Bank Street, Freedom City 34001 Pays Y. Nous pensons que ce compte est ouvert au nom de M. John Smith, NIF 57 06 2345, né le 15 06 57, adresse 1 Rue Bleue, Bleue ville 10003. M. Smith détient 65% des actions de la Société PC dont il est directeur général. Nous pensons que ces fonds déposés sur ce compte sont imposables dans le pays X et n'ont pas été déclarés.

Nous sollicitons donc les renseignements suivants pour la période contrôlée :

Des pièces bancaires, notamment des relevés de compte concernant le compte N° 001 678 543 dont il est apparu qu'il était utilisé directement par la société PC ou par M. John Smith.

Si vous avez besoin de plus d'informations, veuillez contacter M Green, téléphone 1234567, télécopie 12344568. Nous vous prions d'accuser réception de la présente demande et d'indiquer quand les renseignements seront susceptibles d'être fournis.

Cette demande est présentée conformément à l'article 26 de la convention fiscale entre nos deux pays et les renseignements fournis seront uniquement utilisés conformément aux termes de cet article.

Veuillez agréer,

m. (Autorité compétente du pays X)

Annexe 10

Exemple de réponse à une demande de renseignements¹³⁰⁶

De	A
M. (Autorité compétente du pays Y)	M. (Autorité compétente du pays X)
Directeur des impôts	Directeur des impôts
567 Free Street	1234 Boulevard des impôts
Freedom City 34002 Pays Y	Capital ville 21001 Pays X

Téléphone :

Télécopie :

06 Juin 2004

M. (Autorité compétente du pays Y)

Ré : votre demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la convention fiscale entre le pays X et le pays Y

Référence CA/10 01 04 U

Votre Contribuable PC Company

NIF : 89 67 89 02

56 A Rue

Bleue ville 10001

Années fiscales concernées :

01-10-00 au 30-09-01

01-10-10 au 30-09-02

01-10-02 au 30-09-03

Le 10 Janvier 2004, vous avez présenté une demande de renseignements aux termes de l'article 26 de la convention fiscale conclue entre nos deux pays à propos de comptes bancaires dont il est apparu qu'il étaient utilisé directement ou indirectement par la PC Company ou par M. John Smith, son directeur général.

¹³⁰⁶ «Module sur l'Echange de Renseignements sur Demande », Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions sur l'Echange de Renseignements en matière Fiscale, Paris, 23 Janvier 2006, P. 11.

Vous trouverez ci-joints, les relevés bancaires du compte n°001 678 543). Notre fichier central des comptes bancaires nous a permis de trouver un autre compte ouvert le 05/08/1992 sous le N°001 725 613 par M. John Smith, auprès de la succursale de la City Bank établie au 56 City Street à Freedom City.

Ces renseignements sont communiqués aux termes de l'article 26 susmentionné et leur utilisation est régie en conséquence. Nous vous prions de nous donner des informations sur l'utilité des renseignements fournis.

Veillez agréer,

M. (Autorité compétente du pays X)

Pièces jointes :

Compte bancaire n°001 678 543 auprès de la State Bank

Copies de 36 relevés de compte

Compte bancaire n°001 725 613 auprès de la City Bank

Copies of 17 relevés de compte

Annexe 11

Les cas concrets pour lesquels¹³⁰⁷ l'échange de renseignements sur demande a été utilisé

Exemple 1 : demande de renseignements émise

Une société du pays E achète deux machines auprès d'une société étrangère en vue de les utiliser dans le cadre de ses activités internationales, mais elle a interposé une société établie dans un refuge fiscal qui a émis des factures faisant apparaître des prix surévalués pour ces machines sur la foi desquelles un dégrèvement excessif a été demandé. Le vérificateur du pays E a eu des soupçons lorsqu'il a constaté que des factures concernant des machines lourdes émanant d'une société établie dans le refuge fiscal et s'est aperçu que les machines provenaient du pays F. L'autorité compétente du pays E a demandé à son homologue du pays F d'obtenir que la société du pays E s'était livrée à une fraude. La société a été poursuivie avec succès et l'affaire s'est conclue par un règlement portant sur l'équivalent de 1,5 million de dollars des Etats-Unis.

Exemple 2 : demande portant sur des renseignements reçus

Le pays A a été prié par le pays B de confirmer que les commissions payées par une société X de ce pays ont été retournées par le bénéficiaire supposé du pays A. On a en effet soupçonné que les paiements couvraient des retraits de liquidités par les dirigeants de la société X. Lors de la confrontation, le contribuable du pays A a admis avoir reçu les commissions et autres sommes substantielles. L'affaire s'est conclue par un règlement portant sur l'équivalent de 3 millions de dollars des Etats-Unis.

Exemple 3 : Prêt de l'étranger

Le contribuable T, résident du pays A, paie des intérêts sur un prêt consenti par la société C résidente dans le pays B. T affirme ne pas être le propriétaire effectif de C. Les contrôleurs des impôts le soupçonnent d'être le bénéficiaire effectif de C et pensent que le « prêt » correspondait en fait à une tentative de rapatriement de revenus initialement non déclarés et acquis dans le pays A. (par exemple, parce que la société C ne demande aucun

¹³⁰⁷ «Les deux premiers exemples cités par le «Module sur les aspects généraux et juridiques de l'Echange de Renseignements », Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 23 Janvier 2006, P. 25. Les autres exemples cités par le Module sur l'échange de renseignement sur demande, OP. cit, P. 12-13.

nantissement ni aucune sûreté pour le prêt ou parce que les conditions de crédit ne sont pas conformes à ce qui est normalement convenu entre des parties non apparentées).

L'autorité compétente peut demander :

- Les pièces comptables ou Etats financiers de C pour les années concernées ;
- Les contrats pertinents et les renseignements bancaires correspondants mettant en évidence les transferts, des copies des fiches de signature sur les comptes bancaires de C ;
- Tous les documents indiquant la source des fonds si les Etats financiers font apparaître que C ne disposait pas du capital nécessaire pour consentir le prêt ;
- Les informations sur l'identité des actionnaires et/ou des propriétaires effectifs de la société C ;
- Les documents constitutifs de la société C ;

Exemple 4 : prêt à l'étranger

Le contribuable résident T accorde un prêt à la société C, résidente dans le pays B. Le caractère inhabituel des conditions de crédit conduit à soupçonner que T est apparenté à C et que C a consenti un prêt adossé à une autre personne à des conditions normales, ce qui aboutit à transférer des bénéfices considérables à C.

L'autorité compétente peut demander :

- Les pièces comptables ou Etats financiers de C pour les années concernées ;
- Les contrats pertinents et les renseignements bancaires correspondants sur la réception et l'utilisation du prêt ;
- Un Etat des versements de dividendes ou des autres paiements aux actionnaires de C ;
- Des informations sur les actionnaires de la société C.

Exemple 5 : Refacturation de services

La société résidente a demandé une déduction au titre de services facturés par la société C, résidente dans le pays étranger B. Toutefois, l'agent des impôts procédant au contrôle de la société apprend que ces services ont été fournis par le contribuable résident T.

La déclaration d'impôt sur le revenu de T ne fait apparaître que des revenus de services fournis à C et le montant facturé par T à C est sensiblement inférieur au montant facturé par C à A. Le contrôleur des impôts soupçonne C de n'intervenir qu'en tant qu'agent de refacturation car le train de vie de T dépasse largement son revenu déclaré. Le contrôleur soupçonne C de ne facturer à T qu'une petite commission pour ses services de refacturation et pense que la différence entre le montant déclaré par T et celui facturé par C (diminué de sa commission) est versée sur un compte bancaire détenu par T auprès d'une banque résidente dans le pays B. (On notera que dans une variante de ce montage, T pourrait aussi prétendre être un salarié de C et ne déclarer dès lors que son revenu salarial à titre de revenu imposable).

L'autorité compétente peut demander :

- Les noms et adresses des personnes employées par C ;
- Les factures de T à C et les éventuels paiements effectués au profit de T ;
- Toutes les sommes dues par C concernant T pour les années sous revue ;
- Les pièces comptables et Etats financiers de C (en particulier les éventuels enregistrements comptables faisant apparaître des transferts par C au profit de T).

Exemple 6 : Opération d'importation et d'exportation faisant appel à des sociétés écrans

La société résidente T achète auprès de la société C résidente dans le pays B, des composants électroniques destinés à ses opérations de fabrication. Un contrôleur des impôts contrôlant la société T forme des soupçons parce que le prix facturé par C à T dépasse largement les prix comparables du secteur. Le contrôleur soupçonne le montant facturé d'être sensiblement supérieur au montant que C paie au producteur des composants. Le contrôleur des impôts pense en outre que la société C intervient en réalité en tant qu'agent et que ses bénéfices comptables vraisemblables sont versés à un tiers lié à la société T.

L'autorité compétente peut demander :

- Des informations sur les importations/exportations directes ou les importations /exportations via C (Factures des transitaires, documents douaniers) ;

- Des informations sur la taille et l'exploitation des installations et des entrepôts de C (par exemple, une copie du bail faisant apparaître la taille des installations et les éventuels loyers dus) ;
- Des informations sur le nombre de salariés de C ;
- Des informations sur les personnes agissant pour C, leur rémunération, leur traitement effectif et les paiements de sécurité sociale ;
- Les pièces comptables ou Etats financiers de C ;
- Si C affirme être un agent indépendant : des informations sur les personnes intervenant comme agents, leurs noms et adresses, leur rémunération, des pièces justificatives de leur traitement effectif et des paiements de sécurité sociale effectués.

Sur la base des renseignements fournis par les autorités compétentes du pays C, le contrôleur des impôts est à même d'établir que la société C a déposé la différence entre le prix d'achat et le prix de vente (diminuée d'une petite commission) sur un compte que A, l'unique actionnaire de T, détient auprès d'une banque résidente dans le pays B. A n'avait pas fait Etat de ces paiements dans sa déclaration d'impôt sur le revenu

Annexe 12

Les cas concrets¹³⁰⁸ concernant l'utilisation d'échange spontané de renseignements

Exemple 1 :

Au cours d'un contrôle d'un voyageur du pays C, un vérificateur a relevé que d'importants versements de commissions avaient été adressés dans le pays B, refuge fiscal notoire, dans le cadre d'un accord avec un voyageur du pays D. L'accord a été signé par un salarié de la société du pays D. Le renseignement a été transmis au pays D qui a entrepris une enquête. Le salarié a d'abord nié avoir reçu non seulement les commissions, mais aussi des intérêts sur le dépôt bancaire de ces commissions. Quelque 500 000 dollars des Etats-Unis ont ainsi été recouverts au titre de l'impôt, des intérêts et des sanctions.

Exemple 2 :

Une opération de « ratissage » fiscal dans le pays X a révélé des modifications de la structure du capital d'une société résidente administrant un casino. L'un des nouveaux actionnaires était une société établie dans un refuge fiscal. L'actionnaire précédent était une société du pays Y. D'après la législation nationale, la société du pays X devait révéler le propriétaire réel de la société du refuge fiscal. Il a alors été indiqué que ce propriétaire était partiellement résident du pays Y et ce renseignement a été communiqué spontanément au pays Y. Une enquête a été entreprise et en réponse à une demande, de nouveaux renseignements ont été communiqués par le pays X. A la suite de l'enquête, d'autres ajustements ont aussi été mis en évidence. Quelque 900 000 dollars des Etats-Unis ont ainsi été recouverts au titre de l'impôt, des intérêts et des sanctions. Le contribuable n'aurait pas fait l'objet d'une enquête s'il n'avait pas eu d'échange de renseignements.

Exemple 3 :

Une vérification de la société X dans le pays A révèle qu'un paiement de 40 000€ pour frais de gestion a été effectué au bénéfice d'une société non apparentée Y située dans un pays B. Un contrôle des factures indique que ce montant a été réglé à la société Y, mais l'examen

¹³⁰⁸ Ces cas concrets sont identifiés par des fonctionnaires des impôts locaux empruntés du Module sur les aspects généraux et juridiques de l'Echange de Renseignements, (exemple 1-2), P. 5 et du Module sur l'Echange Spontané de Renseignements, (exemple 3-4-5), Manuel de l'OCDE sur la Mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements, OCDE, Paris, 23 Janvier 2006, P. 26.

du compte bancaire de la société X révèle que deux virements ont été effectués le même jour, le premier correspondant à un montant de 25 000€ et le deuxième à un dépôt de 15 000€. L'inspecteur remarque la note suivante dans l'agenda du directeur général : « François Z (la personne ayant fourni les services de gestion) a demandé à ce que les versements soient effectués à hauteur de 25 000€ sur le compte de la société Y et de 15 000€ sur son compte bancaire personnel ». L'inspecteur, suspectant que le deuxième montant n'a pas été enregistré dans les comptes de la société Y et estimant donc que ces renseignements peuvent être utiles à l'administration fiscale du pays B, met en œuvre un échange spontané de renseignements avec le pays B par l'intermédiaire de l'autorité compétente.

Exemple 4 :

Des renseignements fournis anonymement à l'administration fiscale du pays A révèlent que Jean X, résident du pays A, a reçu d'importantes sommes en liquide déposées par son père dans un pays B sur son compte bancaire. Son père est propriétaire d'un restaurant. Jean X a indiqué que son père lui a remis cette somme pour deux raisons : (1) afin d'éviter de payer des impôts sur les bénéfices déposés de son restaurant en envoyant d'importantes sommes à l'étranger et (2) pour aider financièrement son fils dans le pays A.

Une vérification de la situation fiscale de Jean X révèle qu'il n'a jamais fait de déclaration d'impôts dans le pays A alors que ses relevés bancaires montrent que les sommes déposées par son père lui ont permis de dégager un important montant d'intérêts imposables.

L'inspecteur calcule que 50 000€ ont été déposés en plusieurs versements sur le compte bancaire de Jean X durant l'année fiscale 2003. Il estime que les informations collectées durant cette vérification pourraient s'avérer utiles à l'administration fiscale du pays B car il soupçonne que ces revenus n'y ont pas été déclarés. Il aborde donc le sujet avec l'autorité compétente, en vue d'effectuer un échange spontané de renseignements avec le pays B. Les informations fournies comprennent notamment un exemplaire du rapport rédigé par l'inspecteur, des exemplaires des relevés de banque concernés et le nom du père de Jean X.

- contribuables le droit de demander la communication des renseignements transmis, le Conseil d'Etat n'avait alors d'autre choix que de faire une application classique de l'article 55 de la Constitution en vertu duquel les traités internationaux ont une autorité supérieure aux lois. C'est pourquoi les juges du Palais Royal ont déclaré inopérant le moyen tiré des dispositions de la loi du 17 juillet 1978 permettant aux personnes qui le demandent d'avoir accès aux documents administratifs les concernant** ainsi que le moyen tiré des dispositions de l'article L 57 du LPF.

INTRODUCTION GENERALE1

I- Les caractéristiques fiscales des pays en développement	8
II- Les relations fiscales entre pays développés et pays en développement	10
III- Les Modèles Conventions en matière fiscale : Source d'inspiration pour l'élaboration d'une convention fiscale internationale.....	12
VI- Deux problématiques complexes susceptibles d'être solutionnées par la coopération administrative en matière fiscale	16
A – La prévention de la double imposition internationale	17
1-Souveraineté fiscale et double imposition	18
B – La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale	22
1-Les notions de fraude et d'évasion fiscales	22
2-L'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales	24
3-L'handicap informationnel de l'administration fiscale	26
a-Les facteurs politiques	26
b-Les facteurs économiques	27
c-Les facteurs administratifs	27
4-L'exploitation abusive des frontières fiscales	29
V- Objet et limites de la recherche	30
PREMIERE PARTIE : L'INTENSIFICATION DE L'ASSISTANCE FISCALE	
EN MATIERE D'ASSIETTE	34
TITRE 1- Le cadre de l'assistance à l'assiette : l'échange de renseignements	35
CHAPITRE I - Le renforcement du cadre institutionnel d'échange de renseignements dans le cadre bilatéral et multilatéral	35
SECTION 1 – L'influence des conventions Modèles.....	37
§1 - Les règles essentielles élaborées par la SDN	38
§2 – L'encadrement de l'échange de renseignements par l'art. 26 de la convention Modèle de l'OCDE	39
A – L'art. 26 dans le Modèle de 1963	40
B – L'art. 26 dans le Modèle de 1977.....	41
C – L'art. 26 dans le Modèle de 2000	42
D – Les apports de la nouvelle rédaction de l'art. 26 dans la version actuelle du Modèle de l'OCDE de 2005.....	42
§3 – L'association des pays en développement dans la procédure d'échange de renseignements via l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies.....	44
§4 – Le Modèle d'accord spécifique sur l'échange de renseignements	46
SECTION 2 – L'ambition multilatérale de l'assistance à l'assiette	48
§1 – Le cadre communautaire	48
A – Les mesures communes	52
1- L'échange de renseignements en matière d'impôts directs	52
2- L'échange de renseignements relatif aux impôts indirects	55
§2 - La Convention Multilatérale d'assistance administrative élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE	58
SECTION 3 – L'articulation des différents dispositifs	60
§1 – Le droit conventionnel et le droit fiscal communautaire	60

§2 – La primauté du droit communautaire et conventionnel sur le droit interne	62
CHAPITRE II – Le cadre procédural de l’échange international de renseignements	64
SECTION 1 – L’objet de l’échange de renseignements en matière d’assiette ...	64
§1 – Les buts de la demande de renseignements	64
A – La clause d’échange de renseignements Stricto sensu	65
B – La clause d’échange de renseignements au sens large	65
§2 – La portée de l’échange de renseignements	67
A – Les impôts couverts par la convention fiscale	67
B – Les personnes visées	69
§3 – L’autorité compétente.....	70
A – Le rôle dominant de l’administration fiscale centrale	71
B – Le rôle non négligeable des fonctionnaires locaux dans la procédure d’assistance administrative.....	72
SECTION 2 – Les modalités de l’échange de renseignements	72
§1 – Les modalités classiques	72
A – L’échange sur demande	72
1 – La préparation et l’envoi de la demande par l’Etat requérant	74
a – Les éléments nécessaires à une demande de renseignements	75
b- La liste des renseignements à demander	75
2 – Le traitement de la demande par l’Etat requis	78
a – La réception et la vérification de la demande	78
b – La collecte des renseignements demandés	79
c – La réponse à la demande	79
B -L’échange automatique (d’office)	80
1 – Le cadre légal de la mise en œuvre de l’échange automatique de renseignements.....	81
a – Les efforts déployés par l’OCDE pour améliorer l’efficacité de l’échange automatique de renseignements	86
b – La convention d’assistance administrative mutuelle en matière fiscale	88
c – La réglementation européenne	89
d – L’accord FATCA	90
2 – La nouvelle norme OCDE :L’échange automatique de renseignements	94
2.1- La norme commune de déclaration, diligence raisonnable et échange de renseignements	97
2.2-La base juridique et opérationnelle de l’échange de renseignements	97
2.3- Les solutions techniques communes ou compatibles	98
a – Les types d’informations échangées par voie automatique	99
b – Le recueil des informations	100
c – La transmission des informations auprès des autorités fiscales.....	101
d – Le regroupement des informations par les administrations fiscales...101	
e – Les renseignements sont reçus et décryptés par l’administration	

du pays de résidence	101
f – Le pays de résidence élabore un processus de recoupement automatique ou manuel des informations pertinentes	101
g – Le pays de résidence analyse les résultats en vue d’envisager des mesures de discipline fiscale appropriées	103
C – L’échange spontané	104
1 – Les types de renseignements échangés par voie spontanée	105
2 – Une forme d’assistance tendant à se développer	107
§2 – Les modalités spécifiques	107
A – Les modalités communes à différents cadres de l’assistance à l’assiette	107
1 – Les contrôles fiscaux simultanés	107
a – Les étapes de la mise en œuvre du contrôle fiscal simultané	109
b – Les contrôles fiscaux simultanés et le prix de transfert	111
2 – Les contrôles fiscaux à l’étranger	113
a – Les formes du contrôle fiscal à l’étranger	113
b – La mise en œuvre de la procédure du contrôle fiscal à l’étranger	114
B – Les modalités propres au cadre communautaire	116
1 – L’échange de renseignements par voie électronique en matière de TVA	116
2 – Une collaboration institutionnelle permanente entre Etats membres et la Commission européenne	117
C – Les modalités afférentes à la convention d’assistance administrative mutuelle	117
1 – La concertation entre Etats	117
2 – La création d’un organe de coordination	117
D – Cas particulier : le groupe des quatre	118
CHAPITRE III – La persistance des inégalités entre administration et contribuable	118
SECTION 1 – L’assistance à l’assiette et le principe du contradictoire	119
§1 – L’attitude du juge administratif	120
§2 – L’attitude du juge judiciaire	123
SECTION 2 – Les atteintes aux garanties du contribuable	123
§1 – La prorogation du délai de reprise de l’administration	124
A-Conditions d’application	125
1 – La formulation d’une demande de renseignements	125
2 – L’information du contribuable	126
B – Effets	127
1-Un allongement du délai de reprise	128
2 – Le redressement des bases d’imposition concernées par la demande de renseignements	129
§2 – Le non-respect des droits de la défense du contribuable	129
TITRE II – Le recours à l’assistance administrative : un instrument réel de coopération fiscale internationale mais avec quelle efficacité ?	131

CHAPITRE I – Les limites expresses de l’assistance à l’assiette :

l'échange de renseignements.....	132
SECTION 1 – Des limites dans l'intérêt des finances publiques	132
§1 – Les pouvoirs d'investigation et la pratique administrative des Etats (la clause de législation)	132
A – Des limites provenant de la législation interne	132
B – Des limites provenant de la pratique administrative	133
§2 – La clause de réciprocité	133
A – La réciprocité juridique	134
B – La réciprocité de fait	135
C – Les attitudes des Etats	136
§3 – La clause du secret	136
A – Le principe de spécialité	137
B – La faculté de refuser de donner suite à une demande de renseignements	137
1 – La confidentialité des renseignements échangés	137
a– La clause du secret de l'information et l'Etat requis	137
b – La clause du secret et l'Etat requérant	138
C – Le secret bancaire	139
1-Le Luxembourg	140
2-La Belgique	141
3-L'Autriche	142
4-La suisse	142
D – Les secrets professionnelles et industriels ou commerciaux	144
1 – Le cas des Avocats	146
2 – Le cas des mandataires , des agents fiduciaires et les renseignements se rapportant aux droits de propriété des personnes	147
§4 – La clause de l'ordre public	148
SECTION 2 – Des limites dans l'intérêt du contribuable	148
§1 – Des limites relatives à l'utilisation des renseignements	149
A – La confidentialité des renseignements reçus	150
B – La communication à un Etat tiers	151
§2 – La protection des droits du contribuable	152
A – Le droit de communication des renseignements au contribuable	152
B - Le droit de recours	155
C - La prescription	156
D –Le respect du principe de non-discrimination admis en droit conventionnel.....	156
CHAPITRE II – Les autres limitations	159
SECTION 1 – L'absence du cadre institutionnel relatif à l'assistance Administrative.....	159
§1 – Les territoires à fiscalité privilégiée dits non coopératifs	159
§2 – Les conventions fiscales dépourvues de clause relative à l'assistance assiette	160
SECTION 2 – Les conventions fiscales restrictives	161

§1 – Les conventions fiscales prévoyant une clause restrictive d'échange de renseignements.....	161
§2 – Les clauses conventionnelles limitées à une seule obligation de transmission des renseignements	161
TITRE III – L'effectivité de l'échange de renseignements : l'expérience de la pratique conventionnelle Algéro – Française	162
CHAPITRE I – L'approche française	163
SECTION 1 – L'autorité compétente	163
§1 – Les services centraux	164
§2 – Les attachés fiscaux	164
SECTION 2 – Le cadre juridique de l'échange de renseignements	166
§1 – Le dispositif interne	166
§2 – Les dispositions conventionnelles	167
A – Au niveau bilatéral	168
B – Au niveau multilatéral	169
§3 – Le cadre communautaire	170
§4 – Les accords de coopération administrative	171
SECTION 3 – Les conditions et les modalités de mise en œuvre de l'échange de renseignements	173
§1 – L'échange sur demande	174
A – Les demandes formulées selon les articles 57 et 209 B du CGI	174
B – Les renseignements sur les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France	178
C – Les demandes concernant tous les types d'activités que le contribuable a pu exercer dans ou avec les pays étrangers	179
§2 – L'échange automatique	179
§3 – L'échange spontané	181
§4 – Les contrôles fiscaux simultanés	182
§5 – Le contrôle fiscal à l'étranger	183
SECTION 4 – Les limites et les droits du contribuable	184
§1 – Les limites concernant le secret	184
§2 – Les limites relatives à la confidentialité des renseignements échangés	185
§3 – Les droits du contribuable et l'information de l'existence d'un échange de renseignements	185
A – La proposition de rectification	187
B – La prorogation de la durée d'un examen de la situation fiscale	188
C – La demande de renseignements dans le cadre du contrôle d'une opération internationale : Art. L 188 A du LPF	190
CHAPITRE II – Le renforcement du cadre juridique algérien de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à caractère international	191
SECTION 1 – Les conditions des mis en œuvres de la procédure de demande d'information.....	192
§ 1 – L'engagement d'une vérification de comptabilité	192

§ 2 – La réunion d’éléments faisant présumé l’existence d’un transfert indirecte de bénéfices	194
SECTION 2 – La portée des demandes d’information et de documents.....	195
§1 – La nature des relations de dépendance existant entre l’entreprise vérifier et les entités liées établies à l’étranger	196
§2 – La méthode de détermination des prix de transfert	196
§3 – Les activités exercées par les entreprises étrangères apparentes	197
§4 – Le traitement fiscal des opérations effectuées avec les entreprises étrangères liées	197
SECTION 3 – La procédure de traitement préventif du risque de double imposition :	
l’accord préalable sur les prix de transfert.....	198
§1 – L’inscription de la procédure dans un cadre conventionnel	199
A – Le fondement juridique de l’accord : l’article 25-3 de la Convention Mod èle OCDE.....	199
B – Un accord indubitablement bilatéral	201
§2 – La nécessaire implication du contribuable dans la procédure	201
A – L’objectif principal de la procédure : l’accord sur la méthodologie relative à la détermination des prix de transfert.....	201
B – L’enjeu essentiel de la procédure : la transmission de la documentation.....	
202	
SECTION 4 – La pratique du droit conventionnel fiscal algérien en matière d’assistance administrative.....	203
§1 – Approche quantitative de la politique conventionnelle	204
A – Evolution du réseau conventionnel algérien	204
1 – Conventions fiscales de première génération	204
a – La convention fiscale algéro-française de 1968	204
b – Conventions fiscales les pays du Maghreb	206
2 – Conventions fiscales de seconde génération	206
a – La convention fiscale Algéro-Française du 17 octobre 1999	210
1-Le principe de non-discrimination dans la convention Algéro-françaises de 1999.....	211
§2- Les dispositions relatives à l’assistance administrative :	
L’échange de renseignements	213
A- Les modalités de mise en œuvre d’échange d’informations	218
1. L’autorité administrative compétente	218
a- La réception de la demande	219
b- La collecte des renseignements	219
c - Identification et localisation du contribuable	220
d - Examen des dossiers fiscaux	220
e - Les recherches externes	221
f - La préparation et l’envoi de la réponse	223
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE	225

DEUXIEME PARTIE : L'INTENSIFICATION DE L'ASSISTANCE FISCALE	
EN MATIERE DE RECOUVREMENT	228
TITRE I- La diversification des procédures d'assistance	230
CHAPITRE I – La rénovation du cadre bilatéral	232
SECTION 1 – Rappel des principes en vigueur	235
SECTION 2 – Les apports de l'article 27 de la convention Modèle de l'OCDE	237
§1 – Les raisons de ne pas faire figurer l'article 27 dans les conventions Modèles.....	238
§2 – Les raisons qui poussent l'article 27 à être présent dans les Modèles de conventions fiscales.....	239
§3 – L'apparition de l'article 27 dans le Modèle de Convention.....	240
CHAPITRE II – L'introduction de cadres multilatéraux	246
SECTION 1 – Le Modèle de Convention d'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales de 1981	246
§1 – La nécessité d'une convention Modèle spécifique sur l'assistance administrative en matière de recouvrement de l'impôt	247
§2 – Les stipulations essentielles de la convention Modèle en matière d'assistance au recouvrement	247
A- Champ d'application	248
B – Les modalités de l'assistance au recouvrement	249
C – Les garanties conférées au contribuable	251
1- Les limites imposées à l'Etat requis	251
2- Les limites imposées à l'Etat requérant	251
D – Le contentieux du recouvrement	252
SECTION 2 – La dynamique communautaire en matière d'assistance au recouvrement	253
§ 1 – Un cadre juridique étoffé pour les mécanismes d'assistance administrative concourant au recouvrement des créances fiscales	260
A – L'affirmation de la subsidiarité de l'assistance à la notification	260
B – L'accélération du recouvrement forcé des créances fiscales par le biais d'un titre exécutoire européen	261
C – Développement de la coopération directe entre les administrations fiscales européennes	263
1- Evolution du nombre de demande de renseignements.....	265
2- Evolution du nombre de demande de notification.....	265
3- Evolution du nombre de demandes de recouvrement.....	266
4- Evolution global des montants recouverts.....	266
§ 2 – Les garanties consenties par l'assistance administrative tant aux Etats membres qu'aux contribuables	267
A – Principe de traitement équivalent entre les Etats membres	267
B – Un cadre juridique protecteur des Etats membres et des contribuables	268
1- La prescription	268
2- Le droit d'action du contribuable en matière de recouvrement	269
3- Les conséquences d'une procédure amiable sur le recouvrement	269

4-Protection des information et encadrement de leur divulgation.....	269
SECTION 3 – La convention du Conseil de l’Europe et de l’OCDE	271
CHAPITRE III – L’exécution de la créance fiscale par un Etat étranger dans	
le cadre de la procédure d’assistance	272
SECTION 1 – L’octroi de la capacité de l’Etat requérant	273
§1 – La portée de l’assistance	273
A – Les créances fiscales visées	273
1 – Les éléments de la créance fiscale employés par les conventions	
fiscales ..	274
2 – Les caractéristiques de la créance fiscale	276
B – Les personnes visées	278
§2 – Les modalités de mise en œuvre de l’assistance au recouvrement	279
A – L’objet de la demande	279
B – Les conditions formelles de la demande d’assistance	280
SECTION 2 – L’intervention de l’Etat requis dans le cadre d’une demande	
d’assistance au recouvrement	282
§1 – Les principes régissant l’intervention de l’Etat requis	282
A – Les règles de droit interne de l’Etat requis	283
B – Les dérogations au principe de l’assimilation aux créances fiscales	
nationales	285
1-Le délai de la prescription de l’Etat requérant	285
2-La créance de l’Etat requérant n’a pas le caractère privilégié	288
C – L’épuisement des voies de droit interne de l’Etat requérant	289
§2 – Les modalités procédurales de collaboration dans le cadre	
d’une demande d’assistance au recouvrement	290
A – Les mesures de notification	291
B – Les mesures conservatoires	293
TITRE II – Les contraintes de mise en œuvre de la procédure d’assistance	
au recouvrement	296
CHAPITRE I – Les limites institutionnelles de la procédure d’assistance	
au recouvrement	297
SECTION 1 – Les limites institutionnelles	297
§1 – Les limites conventionnelles	297
§2 – Les limites de droit interne	299
SECTION 2 – La protection des droits du contribuable	300
§1 – L’insuffisance des garanties conventionnelles au regard	
de la protection des droits du contribuable	300
§2 – L’équilibre recherché entre les garanties des contribuables	
et l’élargissement des pouvoirs des administrations nationales	301
SECTION 3 – Le régime contentieux dans la procédure de l’assistance	
au recouvrement	303
§1 – Le contentieux de l’assiette	303
§2 – Le contentieux du recouvrement	305
CHAPITRE II – La mise en œuvre de l’assistance au recouvrement dans	

le cadre de la coopération conventionnelle Algéro-française	309
SECTION 1 – La politique conventionnelle française volontariste	309
§1 – Les pays partenaires dans le cadre conventionnel	309
A – Les dispositions conventionnelles relatives à l’assistance au recouvrement.....	310
1 – Dans le cadre bilatéral	311
2 – Dans le cadre multilatéral	312
2 – Dans le cadre de l’UE	312
B – Le contenu de la clause d’assistance au recouvrement	313
1 La clause fondamentale	313
2 La clause complète	315
3 La clause restreinte	317
4 Le champ d’application	317
§2 – L’autorité compétente	318
§3 – Les limites de l’assistance au recouvrement et les droits du contribuable.....	319
SECTION 2 – La procédure d’assistance au recouvrement mise en œuvre par la France dans le cadre de la convention Algéro-française	320
§1 – Les demandes formulées par la France	321
A- Les conditions préalables	321
B-Pour les impôts recouverts par les comptables du Trésor	321
C-Pour les impôts recouverts par les comptables publics de la DGIFP	323
§2 – Les demandes formulées par les autorités étrangères auprès des comptables publics français	324
A – La question de l’attribution des privilèges des créances fiscales nationales aux créances fiscales étrangères à recouvrer par voie d’assistance au recouvrement	325
B – L’effet de prescription	326
§3 – La procédure contentieuse en matière d’assistance au recouvrement	327
A – Le contentieux concernant le recouvrement des impôts français à l’étranger	327
1- La contestation de l’établissement de l’imposition	327
a-La contestation d’une erreur d’imposition	328
b- La contestation sur l’exercice d’un droit	328
c-La contestation en raison de non-conformité à une règle de droit supérieur	328
B – Le contentieux concernant le recouvrement des impôts étrangers en France	328

1-La contestation à l'obligation de payer l'impôt étranger suivi en France	330
2-La contestation sur la régularité formelle de l'acte de poursuite de l'impôt étranger suivi en France	331
SECTION 3 – La démarche conventionnelle algérienne au regard de l'expérience Algéro-française	332
§1 – Champ d'application	332
A- Les personnes	
visés	332
B- Les impôts cités	333
1-Impôts et accessoires visés du côté algérien	333
2-Impôts et accessoires visés du côté Français	333
C- Impôts dus	334
§2 – La procédure de recouvrement	334
A- Conditions de constitution du dossier de demande d'assistance au recouvrement	335
1-L'Etat requis n'est obligé de donner suite à la demande	335
a-Titre de perception	335
b-Impositions non contestées	335
B- Moyens d'intervention épuisés dans l'Etat requérant	336
C – Conformité avec la convention	337
D – Pièces à joindre et procédure à suivre	337
E – Présentation du dossier par la partie algérienne	338
F – Présentation du dossier par la partie française	339
G – Recouvrement et poursuite	339
H – Ecritures comptables et virements de fonds	340
I – Prescription	341
J– Garanties et privilèges	342
K– Mesures conservatoires	342
§3- Echange de renseignements	343
A– Principe	343
B– Caractère des renseignements	344
1-Caractère d'office ou concret des renseignements	344
a) Renseignements d'office	344
b) Renseignements sur demande expresse	344
2-Cas des renseignements à caractère secret	344
§4– Règlement des litiges résultant de l'assistance au recouvrement	346
§5– Les mesures envisageables en vue d'améliorer l'assistance au recouvrement	348

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	351
CONCLUSION GENERALE	355
BIBLIOGRAPHIE	361
ANNEXES	378
TABLE DES MATIÈRES	412