

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

Une boîte à outils pour
la mise en place d'une fonction
d'assistance transfrontalière
au recouvrement des créances
fiscales

© OCDE 2023

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE ou du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

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

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation.

Veillez citer ce document comme suit :

OCDE (2023), *Une boîte à outils pour la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales*, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/boite-a-outils-pour-la-mise-en-place-d-une-fonction-d-assistance-transfrontaliere-au-recouvrement-des-creances-fiscales.pdf.

Table des matières

Abréviations et acronymes	2
Préface	2
À propos de cette boîte à outils	4
1. INTRODUCTION	5
1.1. Contexte général de la coopération internationale en matière fiscale	5
1.2. Formes de coopération internationale en matière fiscale	5
1.2.1. Échange de renseignements à des fins fiscales	5
1.2.2. Notification de documents	9
1.2.3. Mesures conservatoires	9
1.2.4. Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	9
1.3 Importance de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	9
2. ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES : ÉLÉMENTS CLÉS	11
2.1. Principales étapes de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	11
2.2. Conditions d'octroi de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	12
2.2.1. Documents à joindre à la demande	12
2.2.2. Délais	13
2.2.3. Priorité dans la juridiction requise	13
2.2.4. Report de paiement, renonciation ou remise gracieuse d'impôts impayés	13
2.2.5. Contestations judiciaires de la validité de la créance fiscale	13
2.3. Limites à l'obligation de fournir une assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	13
2.4. Synergies entre l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales et d'autres formes d'assistance administrative mutuelle	14
2.4.1. Échange de renseignements et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	14
2.4.2. Notification des documents et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	14

2.4.3. Mesures conservatoires et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	15	Annexe A.1 : Disposition relative à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune	40
2.5. Importance de la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	15	Annexe A.2 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans le modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement	42
3. MISE EN PLACE D'UNE FONCTION D'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES	16	Annexe A.3 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans l'accord de l'ATAF sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale – traduction française à des fins d'information	44
3.1. Élaboration d'une stratégie de participation à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	16	Annexe A.4 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans la convention de la Communauté andine concernant l'impôt sur le revenu et la fortune (décision 578). traduction française à des fins d'information	46
3.2. Définition de la mission de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	17	Annexe B : Modèle de protocole d'entente	47
3.2.1. Fonctions d'orientation politique	17	Annexe B.1 : Modèle de protocole d'entente de l'OCDE en matière d'assistance au recouvrement des impôts fondé sur l'article 27 du Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune. Traduction française à des fins d'information.	47
3.2.2. Fonctions de communication	18	Annexe B.2 : Modèle de protocole d'entente de l'OCDE sur l'assistance au recouvrement des impôts, fondé sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Traduction française à des fins d'information.	52
3.2.3. Fonctions opérationnelles	18	Annexe C : Connaissances et compétences idéales pour la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement de l'impôt	58
3.2.4. Autres fonctions	18	Annexe D : Indicateurs de performance pour la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	59
3.3. Mise en place d'un cadre juridique approprié pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	19	Annexe E : Ressources utiles	60
3.3.1. Cadre juridique international	19	Informations pertinentes sur les normes internationales en matière de transparence fiscale et d'échange de renseignements	60
3.3.2. Cadre juridique national	25	Instruments juridiques internationaux facilitant l'assistance au recouvrement des créances fiscales	60
3.4. Mise en place d'un cadre administratif pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	26	Informations générales sur la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale	61
3.4.1. L'autorité compétente pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	26	Publications et guides sur la gestion de la dette fiscale et l'assistance au recouvrement des créances fiscales	61
3.4.2. Positionnement de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	27	Autres outils et guides du Forum mondial	62
3.5. Ressources pour la gestion de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales	35	Annexe F : Donateurs du programme de renforcement des capacités du Forum mondial	63
3.5.1. Ressources organisationnelles	35		
3.5.2. Ressources techniques	37		
3.5.3. Ressources financières	37		
3.5.4. Ressources humaines	37		
ANNEXES	39		
Annexe A : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans les modèles de convention fiscale	40		

Abréviations et acronymes

AC Autorité compétente

ATR Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

BEPS Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices

CDI Convention de double imposition

ER Échange de renseignements

EAR Échange automatique de renseignements sur les comptes financiers

ERD Échange de renseignements sur demande

ERS Échange de Renseignements Spontané

FFI Flux financiers illicites

Forum mondial Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales

MAAC Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

MRN Mobilisation des ressources nationales

NCD Norme commune de déclaration

OCDE Organisation de coopération et de développement économiques

ONU Organisation des Nations unies

PE Protocole d'entente

UE Union européenne

Préface



Gaël Perraud
Président
Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales



Zayda Manatta
Cheffe du Secrétariat
Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales



Dr Philippe Kokou Tchodie
Coprésident de l'Initiative Afrique
Commissaire général de l'Office togolais des recettes



Edward Chr Kieswetter
Coprésident de l'Initiative Afrique
Commissaire de l'administration fiscale sud-africaine

Les recettes fiscales sont la principale source de financement budgétaire dans la plupart des pays. Bien que l'immense majorité des contribuables respectent leurs obligations fiscales et s'acquittent des impôts dus conformément aux termes fixés, des sommes importantes restent impayées à échéance. Le recouvrement de ces impôts dus mais impayés est l'une des dernières étapes, mais aussi l'une des phases les plus importantes, du cycle d'imposition. Tandis que les contribuables et leurs actifs sont de plus en plus mobiles, les pouvoirs des autorités fiscales en matière de recouvrement des impôts sont limités aux frontières de leurs pays respectifs. Par conséquent, dans un contexte transfrontalier, le recouvrement des impôts impayés constitue un défi pour de nombreuses autorités fiscales.

À la suite de la demande de la part des pays africains mais également d'autres pays en développement de renforcer le cadre de la coopération fiscale internationale afin de garantir une assistance transfrontalière efficace en matière de recouvrement des créances fiscales¹, les membres de l'Initiative Afrique² ont identifié l'assistance au recouvrement transfrontalier des créances fiscales comme l'un de leurs domaines prioritaires pour la période 2021-2023. Un groupe de travail³ a été créé, en vue de mener une enquête pour comprendre la situation des pays africains au regard de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales et de déterminer les conditions nécessaires à leur participation effective à cette forme de coopération fiscale internationale.

La Note sur l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales et les conditions nécessaires à une assistance efficace (la note⁴), préparée par le groupe de travail, a été approuvée par l'Initiative Afrique en novembre 2021. L'une de ses principales recommandations est la mise en place par les pays africains de cadres juridiques, administratifs et opérationnels appropriés pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.

En collaboration avec ses membres africains, l'équipe de renforcement des capacités du Secrétariat du Forum mondial est chargée de développer les capacités, procédures et processus afin que l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales devienne un outil efficace pour les autorités fiscales confrontées à la question de la mobilité transfrontalière des redevables de l'impôt et de leurs avoirs. Cette boîte à outils pour la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales s'inscrit dans le cadre des efforts visant à fournir aux autorités fiscales des outils pratiques pour bénéficier de cette forme d'assistance administrative. Elle vise à sensibiliser et à fournir des conseils sur les étapes à suivre pour mettre en place et gérer une fonction efficace de recouvrement transfrontalier des créances fiscales. Elle a pour cible les juridictions qui n'ont pas ou ont peu d'expérience dans cette forme d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, mais aussi les juridictions plus avancées qui cherchent à améliorer leur cadre existant.

Cette boîte à outils a été réalisée grâce à la généreuse contribution des pays et organisations donateurs, et au soutien technique de la Belgique, de la France et du Japon. Nous remercions également les membres du groupe de travail de l'Initiative Afrique sur l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales et les juridictions qui ont aimablement partagé leur expérience dans cette boîte à outils (France, Japon, Lesotho, Norvège, Afrique du Sud et Tunisie).

1. L'appel a été lancé pour la première fois par les participants au 5^{ème} anniversaire de l'Initiative Afrique qui s'est tenu le 25 novembre 2019, et a été soutenu par d'autres membres du Forum mondial lors de sa 10^{ème} réunion plénière d'anniversaire qui s'est tenue en novembre 2019. Cet appel a été réitéré lors de la 8^{ème} réunion de l'Initiative Afrique en octobre 2020. Les relevés des conclusions de ces réunions sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/transparency/documents/Declaration-10-ans-forum-mondial-ministerielle-initiative-Afrique.pdf ; www.oecd.org/tax/transparency/documents/recapitulatif-des-conclusions-10-ans-forum-mondial.pdf et www.oecd.org/tax/transparency/documents/8e-reunion-Initiative-Afrique-conclusions.pdf.
2. L'Initiative Afrique est un partenariat centré sur l'Afrique entre le Forum mondial, ses 37 membres africains et divers partenaires et donateurs, y compris des institutions africaines, avec l'objectif d'exploiter le potentiel de la transparence fiscale et de l'échange de renseignements pour les pays africains, en veillant à ce qu'ils soient bien équipés pour lutter contre l'évasion fiscale et d'autres flux financiers illicites et ainsi accroître leurs recettes fiscales. Pour plus d'informations sur l'Initiative Afrique, consultez le site www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/assistance-technique/initiative-afrique.htm.
3. Le groupe de travail était composé de 24 membres issus de 12 pays africains : Afrique du Sud, Bénin, Burkina Faso, Cameroun, Ghana, Kenya, Madagascar, Maurice, Ouganda, Sénégal, Tanzanie et Tunisie.

4. Le résumé des conclusions de la note est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/assistance-transfrontali%C3%A8re-recouvrement-cr%C3%A9ances-fiscales-pays-africains.pdf.

À propos de cette boîte à outils

Plusieurs publications ont été faites sur la thématique de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales. Cependant, la plupart des publications se focalisent généralement sur les conditions essentielles et les procédures à mettre en œuvre pour requérir et fournir cette forme d'assistance mutuelle en matière fiscale. Cette boîte à outils est la première du genre car, au-delà des exigences et des processus, elle répond aux besoins spécifiques des juridictions qui souhaitent commencer à mettre en œuvre l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales. Elle fournit des conseils sur la mise en place des cadres nécessaires à cette forme d'assistance, avec un accent sur l'établissement et la gestion d'une fonction spécifique au sein d'une autorité fiscale⁵.

La présente boîte à outils comprend trois chapitres, comme suit :

- Le premier chapitre fournit des informations générales sur le contexte de la coopération internationale en matière fiscale et détaille ses différentes formes. Il met également un accent sur l'importance de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.
- Le deuxième chapitre donne une vue d'ensemble des conditions essentielles de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales, y compris les conditions d'octroi de cette forme d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et les différentes étapes à suivre. Il explique également les synergies entre l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales et les autres formes d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ainsi que l'importance d'établir une fonction spécifique pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.
- Le troisième chapitre précise les étapes de la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales. Il souligne la nécessité d'une stratégie globale de mise en œuvre, décrit la mission d'une telle fonction au sein d'une autorité fiscale et les cadres juridiques, administratifs et opérationnels ainsi que les ressources nécessaires pour garantir une utilisation efficace de cette forme d'assistance mutuelle.

Les annexes fournissent des ressources utiles à la mise en place ou à la gestion de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales, telles que des modèles de protocoles d'entente, des listes de contrôle, des formulaires types et des exemples d'outils de suivi, de contrôle et d'évaluation de l'impact.

5. Dans le contexte de cette boîte à outils, une autorité fiscale couvre une administration fiscale ou une fonction fiscale au sein d'un ministère en charge des Finances.

1. Introduction

La coopération internationale en matière fiscale est essentielle pour permettre aux autorités fiscales d'appliquer correctement leur cadre juridique national dans une économie de plus en plus mondialisée. Elle aide les autorités fiscales à détecter, combattre et décourager la fraude fiscale transfrontalière par le biais de différentes formes d'assistance administrative mutuelle, notamment l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales (ATR).

Cette boîte à outils cible une forme de coopération internationale en matière fiscale, l'ATR, qui peut être facilitée par un instrument juridique bilatéral tel qu'une convention de non double imposition (CDI), une convention multilatérale (par exemple une CDI régionale) ou des accords juridiques multilatéraux tels que la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC).

1.1. CONTEXTE GÉNÉRAL DE LA COOPÉRATION INTERNATIONALE EN MATIÈRE FISCALE

La mondialisation des économies et l'établissement de marchés communs ou de zones de libre-échange ont accru les transactions transfrontalières et la mobilité des citoyens au-delà des frontières nationales. Le caractère mobile des contribuables, ainsi que leurs capitaux et leurs actifs, posent des défis importants aux autorités fiscales dont les pouvoirs d'exécution sont limités à leur territoire national et ont un impact sur l'assiette et le recouvrement des impôts.

En raison de leur délimitation territoriale, les autorités fiscales ne sont pas en mesure d'enquêter sur les affaires de leurs contribuables au-delà de leurs frontières nationales, à moins qu'elles n'obtiennent l'assistance d'autorités fiscales étrangères. La coopération internationale en matière fiscale permet donc aux autorités fiscales de coopérer entre elles pour assurer le respect de leur législation nationale et protéger leur assiette fiscale en s'attaquant à la fraude fiscale transfrontalière.

1.2. FORMES DE COOPÉRATION INTERNATIONALE EN MATIÈRE FISCALE

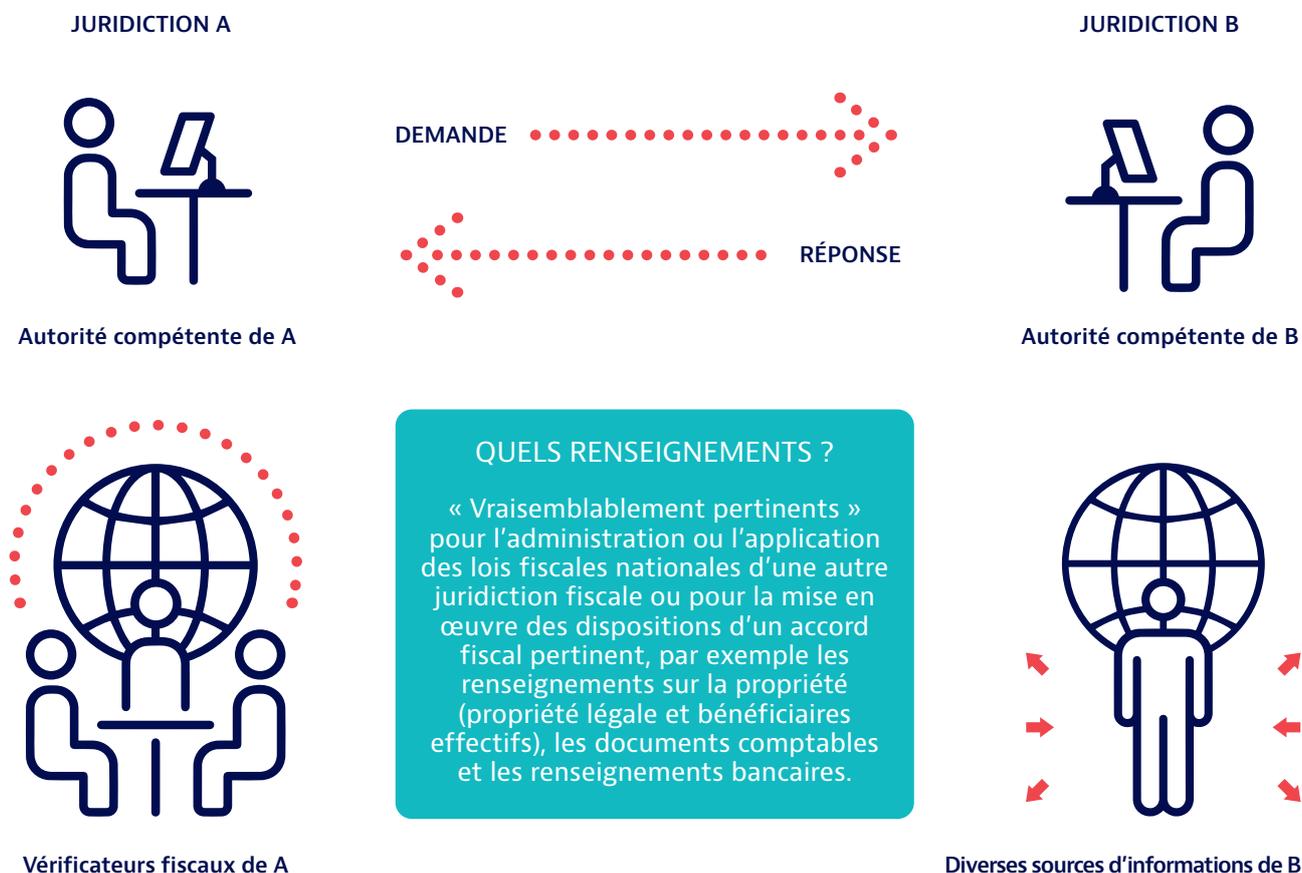
L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale peut être divisée en quatre grandes catégories : l'échange de renseignements à des fins fiscales, la notification de documents, les mesures conservatoires et l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales (ATR).

1.2.1. Échange de renseignements à des fins fiscales

L'ER est le partage transfrontalier de renseignements entre les administrations fiscales, dans le cadre

Introduction

FIGURE 1. **Échange de renseignements sur demande**



d'un instrument juridique international en vigueur entre deux ou plusieurs juridictions. L'ER permet aux autorités fiscales de clarifier la situation de leurs contribuables ayant des liens avec des juridictions étrangères et contribue à la détection et la prévention de la fraude fiscale transfrontalière, l'application correcte de la législation fiscale nationale d'une juridiction et le respect des obligations fiscales.

Les accords internationaux prévoyant une assistance administrative mutuelle en matière fiscale autorisent différentes formes d'échange de renseignements :

- **L'échange de renseignements sur demande (ERD)**⁶ désigne une situation dans laquelle l'autorité compétente (AC) d'une juridiction demande des renseignements spécifiques à l'AC d'une autre juridiction sur la base d'un accord international en vigueur entre les deux juridictions. L'ERD est l'échange de renseignements particuliers,

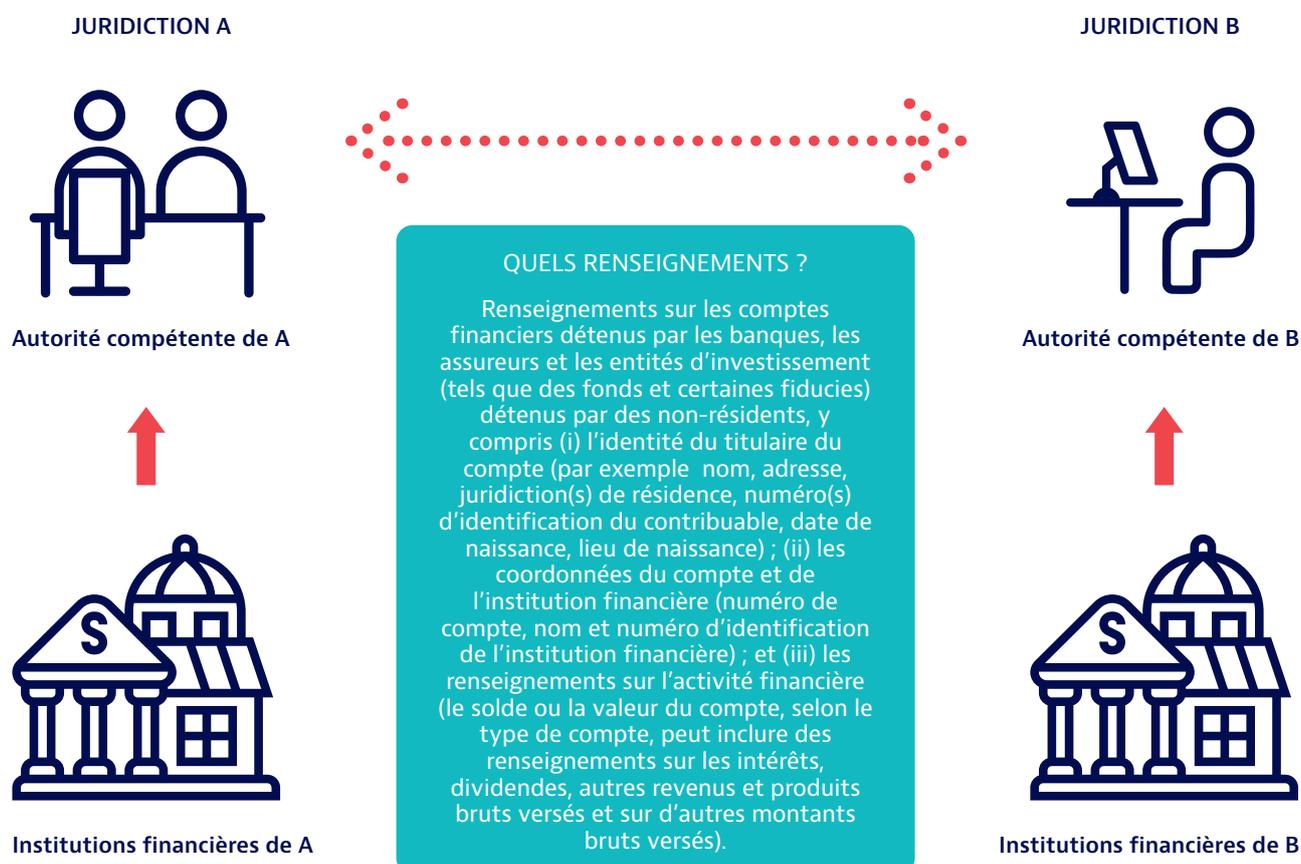
vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application de la législation fiscale de la juridiction requérante ou dans le cadre de l'administration de l'accord international au titre duquel ces informations sont demandées, sur la base d'une demande spécifique adressée par une juridiction à une autre. La figure 1 illustre l'ERD.

- **L'échange automatique de renseignements (EAR)**⁷ a lieu lorsque les autorités fiscales de deux juridictions échangent, sans demande préalable et sur une base périodique, des informations prédéfinies conformément à un accord international. Les informations échangées automatiquement consistent généralement en des détails sur les revenus générés dans le pays d'origine, par exemple les intérêts, les dividendes, les redevances, les pensions. Ces informations sont obtenues de manière régulière (généralement par la déclaration des paiements par le payeur) par la juridiction émettrice et sont donc disponibles

6. Des informations complémentaires sur l'ERD sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/.

7. Des informations complémentaires sur l'EAR sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/.

FIGURE 2. Échange automatique de renseignements



pour la transmission. Les AC intéressées par l'EAR doivent convenir à l'avance du type d'informations qu'elles souhaitent échanger sur cette base, ainsi que des modalités et du calendrier de ces échanges. L'EAR peut prendre différentes formes, par exemple dans le cadre d'un accord intergouvernemental visant à mettre en œuvre la réglementation sur la conformité fiscale des comptes étrangers (*Foreign Account Tax Compliance Act*⁸) *Country-by-Country Reporting* (déclaration pays par pays⁹). Cependant, toute référence à l'EAR dans cette boîte à outils renvoie à la Norme internationale d'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers (la Norme EAR¹⁰), comme l'illustre la Figure 2.

- **L'échange de renseignements spontané (ERS)** permet de fournir des informations qui sont vraisemblablement pertinentes pour une AC étrangère et qui n'ont pas été demandées au préalable. L'échange spontané de renseignements peut se faire de manière volontaire ou obligatoire. L'ERS volontaire peut avoir lieu si, dans le cadre de ses fonctions ordinaires, un agent des impôts d'une juridiction identifie des informations susceptibles d'aider une autre juridiction à appliquer sa législation fiscale nationale. Dans ce cas, l'AC de la juridiction évaluera les informations et décidera de les partager spontanément (à condition qu'il existe un accord international en vigueur autorisant l'ERS entre les deux juridictions). Son efficacité dépend largement de la capacité des agents de terrain et des vérificateurs fiscaux à identifier, dans le cadre de leurs activités (par exemple, la gestion fiscale, le contrôle fiscal et l'enquête), des informations susceptibles d'intéresser une autorité fiscale étrangère. La Figure 3 illustre l'ERS volontaire. L'ERS peut également être obligatoire lorsqu'une juridiction est tenue d'envoyer des informations à une juridiction partenaire dans des circonstances

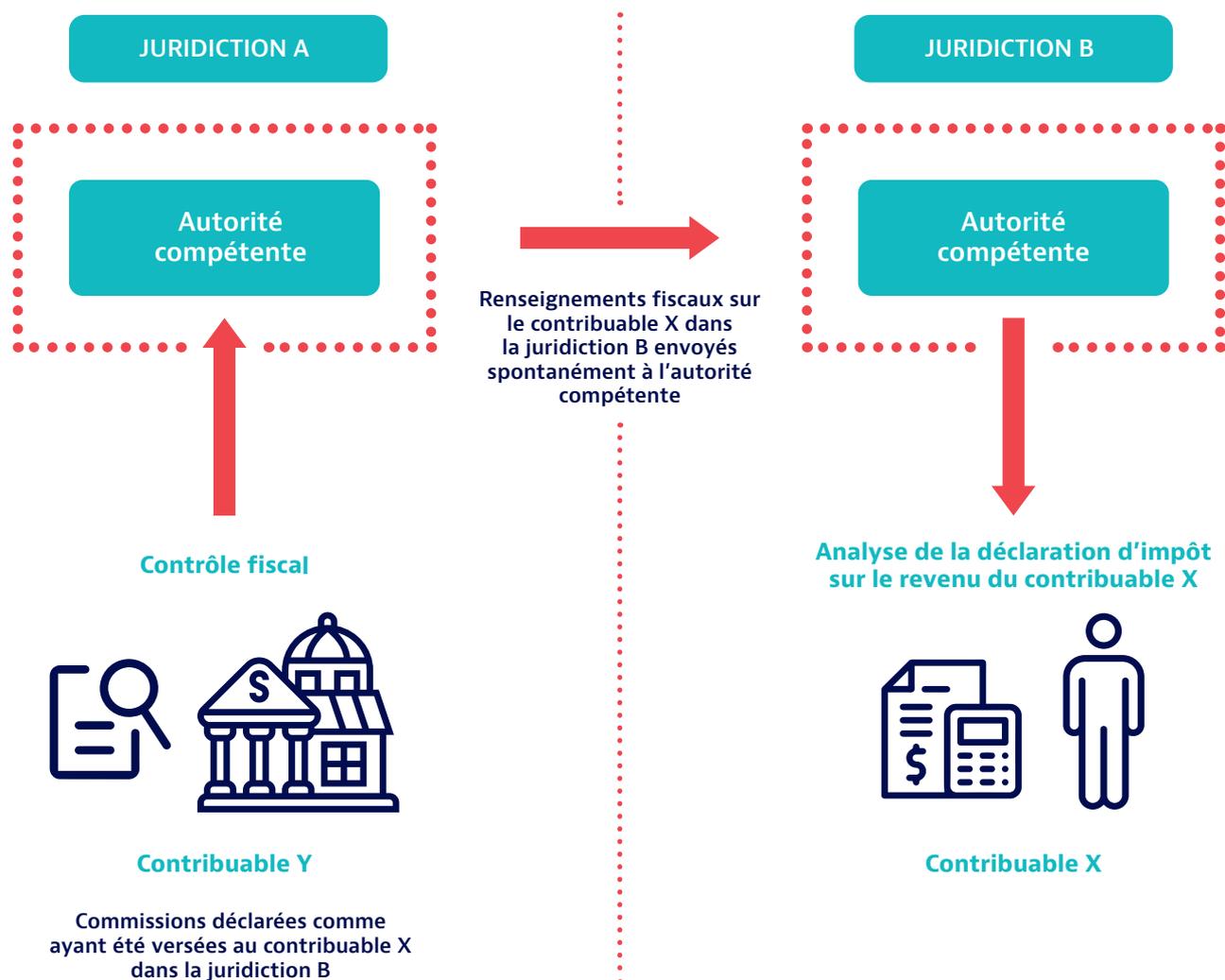
8. Des informations complémentaires sur la réglementation américaine sur la conformité fiscale des comptes étrangers (*Foreign Account Tax Compliance Act*) sont disponibles sur le site <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>.

9. Des informations complémentaires sur les rapports pays par pays sont disponibles à l'adresse suivante www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays.htm.

10. Des informations complémentaires sur l'EAR dans le cadre du CRS sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/automatic-exchange/.

Introduction

FIGURE 3. **Echange de renseignements spontané**



spécifiques. Par exemple, les juridictions qui mettent en œuvre les normes minimales du projet sur l'érosion des bases d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)) de l'OCDE s'engagent à échanger spontanément les rescrits fiscaux relatifs aux régimes préférentiels, aux décisions en matière de prix de transfert, à l'établissement permanent et autres, dans le cadre de l'action 5 du plan d'action BEPS¹¹.

- Un **contrôle fiscal simultané** est un accord par lequel deux ou plusieurs juridictions conviennent d'examiner, simultanément, la situation fiscale d'un ou de plusieurs contribuables qui présente (ent) pour elles un intérêt commun ou complémentaire. Chaque juridiction mène cet examen sur son propre

territoire, mais avec l'objectif principal d'échanger toute information pertinente obtenue avec l'autre ou les autres juridictions. À la demande d'une juridiction, deux ou plusieurs juridictions peuvent ainsi se concerter pour déterminer les cas et les procédures d'un contrôle fiscal simultané.

- Les pays peuvent opter pour un **contrôle fiscal à l'étranger**, ce qui implique que les représentants de l'AC d'une juridiction soient autorisés par l'AC de la juridiction requise à assister à la partie pertinente d'un contrôle fiscal dans la juridiction requise. Toutefois, l'AC de la juridiction requise prend seule les décisions relatives à ce contrôle, y compris la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou l'agent désigné pour effectuer le contrôle et les procédures et conditions auxquelles ces contrôles doivent se conformer. Un contrôle fiscal à l'étranger a lieu dans le cadre d'une procédure de contrôle ou d'enquête fiscale.

11. Des informations complémentaires sur l'action BEPS 5 sont disponibles à l'adresse suivante (en anglais) : www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5.

- **L'ER à l'échelle d'un secteur économique** ne concerne pas un contribuable en particulier mais un secteur économique dans son ensemble, par exemple l'industrie des télécommunications ou l'industrie pétrolière et gazière. Il implique que les représentants des juridictions partenaires se réunissent pour discuter du mode de fonctionnement d'un secteur économique particulier, des schémas de financement, de la manière dont les prix sont déterminés, des tendances identifiées en matière d'évasion fiscale, etc.

La Norme ERD¹² et la Norme EAR¹³ sont les deux normes internationalement reconnues en matière d'ER. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial)¹⁴ surveille et soutient la mise en œuvre effective de ces deux normes internationales.

1.2.2. Notification de documents

L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale peut également se faire par le biais de la notification de documents. Cette forme d'assistance vise essentiellement à garantir que les documents (par exemple, les avis d'imposition, lettres de relance et les décisions de justice) parviennent officiellement à un contribuable concerné situé dans une autre juridiction. Elle implique l'obligation pour l'AC d'une juridiction requise, à la demande d'une autre juridiction, d'utiliser ses pouvoirs internes pour faire servir les avis d'imposition et documents juridiques aux personnes résidant dans sa juridiction. Cette forme d'assistance peut précéder et est souvent destinée à soutenir la procédure d'ATR.

1.2.3. Mesures conservatoires

Une autorité fiscale peut demander à une autorité fiscale étrangère d'adopter des mesures conservatoires sur son territoire national afin de garantir le recouvrement futur d'une créance fiscale. Des mesures conservatoires peuvent être adoptées même si la créance fiscale peut encore être contestée ou si elle ne fait pas encore l'objet d'un titre exécutoire. Cette forme d'assistance est souvent utilisée lorsque l'on craint qu'un débiteur prenne de mesures visant à empêcher le recouvrement de la dette, par exemple si le même débiteur a déjà cherché à faire échec recouvrement national par différentes mesures d'évitement. Les mesures conservatoires sont prévues par l'article 12 de la MAAC.

1.2.4. Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Les défis posés aux autorités fiscales par la mondialisation et ses effets connexes - augmentation des transactions économiques transfrontalières et mobilité des personnes, des capitaux et des actifs - ne se limitent pas à la connaissance des revenus ou des activités imposables. Ils concernent également le recouvrement des créances fiscales, les autorités fiscales n'ayant pas le pouvoir d'exécuter le recouvrement de ces créances fiscales au-delà de leurs frontières nationales.

Par exemple, un contribuable redevable d'un impôt dans la juridiction A peut résider dans la juridiction B et détenir tous ses actifs dans la juridiction B et/ou la juridiction C. Par conséquent, dans le cas où le contribuable ne donne pas volontairement suite à l'avis d'imposition, l'administration fiscale de la juridiction A peut ne pas être en mesure de recouvrer la créance fiscale en utilisant ses pouvoirs juridiques nationaux. Dans ce scénario, les autorités fiscales de la juridiction B et de la juridiction C sont les mieux placées pour recouvrer les créances fiscales poursuivies par l'autorité fiscale de la juridiction A, à la suite d'une demande d'assistance pour le recouvrement de créances fiscales de la juridiction A. L'ATR est donc essentielle pour permettre à la juridiction A de donner suite à son avis d'imposition et de recouvrer la créance fiscale dans un tel contexte transfrontalier.

L'ATR est une forme de coopération internationale en matière fiscale qui permet aux juridictions de s'entraider pour recouvrer une créance fiscale restée entièrement ou partiellement impayée après épuisement de tous les pouvoirs juridiques et procédures administratives internes appropriés pour le recouvrement. Cette forme de coopération est établie par un accord international qui la prévoit. Elle peut inclure des mesures à l'encontre non seulement du contribuable, mais aussi de toute personne qui, conformément au cadre juridique interne de la juridiction qui demande l'assistance, peut être responsable du paiement de l'impôt. Il s'agit donc d'un outil important permettant à une autorité fiscale de surmonter sa limite territoriale pour le recouvrement de créances fiscales dans un contexte transfrontalier.

1.3 IMPORTANCE DE L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

L'incapacité d'une autorité fiscale à recouvrer des impôts impayés peut avoir plusieurs conséquences, telles que :

- Des difficultés à collecter les recettes fiscales puisque le recouvrement d'impôts est compromis en raison de l'absence d'actifs/de revenus disponibles dans la juridiction pour assurer le recouvrement des créances fiscales.

12. La norme ERD est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/transparency/documents/handbook-french-eoi-2016-2020.pdf.

13. La norme EAR est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/norme-d-echange-automatique-de-renseignement-relatifs-aux-comptes-financiers-en-matiere-fiscale-seconde-edition-9789264268050-fr.htm.

14. Des informations complémentaires sur le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence.

Introduction

- L'atteinte à l'équité du système fiscal et au civisme fiscal si des contribuables peuvent transférer leurs actifs/revenus à l'étranger pour éviter de payer les créances fiscales en souffrance. Cela affecte la culture du respect volontaire des obligations fiscales et peut, en fin de compte, réduire les recettes perçues.
- La baisse de la motivation des agents fiscaux qui ne peuvent pas percevoir tous les impôts qui ont été établis conformément à la loi parce que le contribuable ne dispose pas d'actifs/de revenus disponibles dans la juridiction qui peuvent être ciblés pour le recouvrement.
- La dégradation de la confiance du public dans l'équité du système fiscal si les contribuables qui sont internationalement mobiles peuvent délocaliser leurs actifs/revenus afin d'anéantir les efforts de recouvrement de l'administration fiscale.

L'ATR est donc un élément important de la coopération internationale en matière fiscale, car il permet aux juridictions de s'entraider pour recouvrer tous les impôts établis, quel que soit le lieu où se trouve le débiteur fiscal ou ses actifs/revenus.

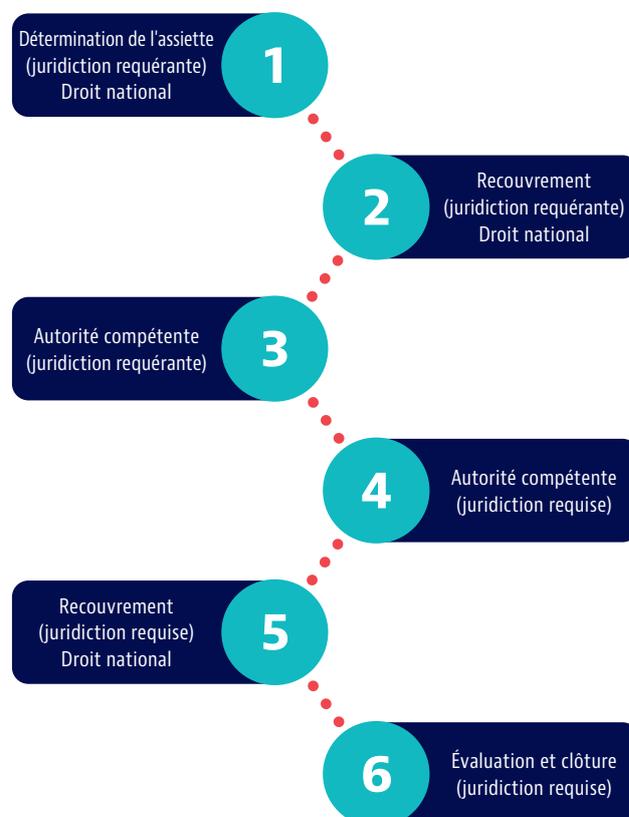
2. Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales : éléments clés

L'ATR comporte une série d'étapes assorties d'exigences techniques qui doivent être respectées par la juridiction qui sollicite une assistance. Il existe également des conditions et des limites à la fourniture d'une ATR qu'une juridiction doit prendre en compte avant de formuler une demande. Ce chapitre présente les principales étapes de l'ATR, les conditions d'octroi de l'assistance et les limites de l'obligation d'assistance. Il souligne également les synergies entre l'ATR et d'autres formes d'assistance mutuelle en matière fiscale, ainsi que l'importance de la mise en place d'une fonction pour l'ATR.

2.1. PRINCIPALES ÉTAPES DE L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

L'ATR comporte un certain nombre d'étapes qui s'appuient sur les cadres juridiques national et international d'une juridiction, comme le montre le schéma suivant Figure 4.

FIGURE 4. Étapes de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales



Source: OCDE (2020), Forum sur l'administration fiscale, *Tax Debt Management Network: Enhancing International Tax Debt Management*, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-management.htm.

Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales : éléments clés

Les étapes clés de l'ATR sont les suivantes¹⁵ :

- **Étape 1** : Une autorité fiscale émet un avis d'imposition à l'encontre d'un contribuable conformément à sa législation nationale et à ses règles administratives/procédurales, l'invitant à payer l'impôt exigé.
- **Étape 2** : En l'absence de paiement volontaire, l'administration fiscale tentera de recouvrer l'impôt impayé en appliquant sa législation, ses politiques et ses procédures fiscales nationales. Toutes les mesures appropriées prévues par la législation et les procédures administratives nationales doivent être épuisées avant qu'une demande d'ATR ne soit adressée à une autre juridiction.
- **Étape 3** : Lorsque les efforts déployés pour recouvrer la totalité ou une partie de la dette fiscale n'aboutissent pas au niveau national, l'autorité fiscale détermine s'il convient de demander l'assistance d'une autre juridiction dans le cadre d'un accord international en vigueur entre les deux juridictions. Cela peut se faire si (i) le débiteur fiscal demeure dans la juridiction mais possède des actifs dans une autre juridiction ou (ii) le débiteur fiscal n'est plus dans la juridiction et possède des actifs dans une autre juridiction. Si le choix se porte sur la procédure d'ATR, l'AC de la juridiction requérante soumet une demande à l'AC de la juridiction requise.
Une demande d'ATR implique la mobilisation de ressources dédiées, y compris humaines, dans la juridiction requise. L'autorité requérante doit démontrer que toutes les mesures nationales appropriées de recouvrement ont été épuisées. En outre, la juridiction requérante peut fournir des informations sur la disponibilité d'actifs dans la juridiction requise (par exemple, des fonds sur des comptes bancaires ou l'identification d'autres actifs détenus dans la juridiction requise) qui peuvent être ciblés pour le recouvrement.
- **Étape 4** : L'AC de la juridiction requise évalue la demande d'assistance et détermine si elle est appropriée en tenant compte de l'existence ou non d'un accord international qui constitue la base juridique de cette forme d'assistance administrative entre les deux juridictions, si la demande entre dans le champ d'application de cet instrument juridique international, si la demande remplit les conditions

de cet instrument juridique international ainsi que de tout accord administratif relatif à l'ATR pouvant être en vigueur entre les deux juridictions. Une demande peut être acceptée ou refusée, en totalité ou en partie.

- **Étape 5** : La juridiction requise applique ses propres lois, politiques et procédures nationales pour recouvrer l'impôt impayé pour la juridiction requérante, comme s'il s'agissait de sa propre dette.
- **Étape 6** : La juridiction requise rend compte à la juridiction requérante des mesures de recouvrement prises et des résultats définitifs. Si le recouvrement est opéré, les montants recouverts sont transférés à la juridiction requérante.

2.2. CONDITIONS D'OCTROI DE L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

Toute demande d'ATR doit répondre à des conditions spécifiques qui peuvent être énoncées dans l'accord international régissant la demande. Ces conditions peuvent également être énoncées dans un accord administratif ou un protocole d'entente conclu entre les autorités compétentes de la juridiction requérante et de la juridiction requise.

L'accord international régissant la demande d'ATR peut également exiger que des procédures supplémentaires soient engagées avant que l'assistance puisse être fournie. Par exemple, les CDI dont les dispositions s'inspirent de l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou du Modèle de convention des Nations unies exigeront des AC qu'elles fixent d'un commun accord le mode d'application de l'article régissant l'ATR. Cet accord peut prendre la forme d'un protocole d'entente qui, entre autres, décrit les conditions dans lesquelles l'une ou l'autre juridiction honorera une demande de ATR et définira les modalités pratiques de la coopération. Celles-ci peuvent inclure le seuil au-delà duquel une dette fiscale est considérée comme suffisamment importante pour demander une assistance, la répartition des coûts liés au recouvrement entre les deux juridictions ainsi que les procédures à suivre par les deux juridictions.

2.2.1. Documents à joindre à la demande

Une demande d'ATR doit être accompagnée de documents justificatifs. L'article 13 de la MAAC précise les documents suivants qui doivent être fournis à l'appui d'une demande d'ATR :

15. OCDE (2020), *Tax Debt Management Network: Enhancing International Tax Debt Management*, Paris, disponible en ligne (en anglais) : www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-management.htm.

Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales : éléments clés

- Une déclaration indiquant que la créance fiscale concerne un impôt couvert par la MAAC ;
- Une déclaration selon laquelle la créance fiscale n'est pas ou ne peut plus être contestée (sauf accord contraire entre les deux juridictions) ;
- Une copie officielle de l'instrument permettant l'exécution dans la juridiction requérante ;
- Tout autre document nécessaire au recouvrement ;

Un protocole d'entente peut être conclu entre la juridiction requérante et la juridiction requise afin de clarifier les documents à fournir à l'appui de la demande d'ATR.

2.2.2. Délais

Une demande d'ATR doit respecter le délai de prescription de la juridiction requérante. Une demande d'ATR faite après l'expiration du délai de prescription a peu de chance d'être honorée car elle sera contraire à la législation nationale.

L'article 14 de la MAAC dispose que toute question relative à une période au-delà de laquelle une créance fiscale ne peut être exécutée est régie par la loi de la juridiction requérante. La juridiction requérante est tenue d'indiquer le délai de prescription et de préciser tout événement susceptible de suspendre ou d'interrompre ce délai.

En tout état de cause, au titre de la MAAC, la juridiction requise n'a pas l'obligation d'accepter une demande d'ATR soumise après une période de 15 ans à compter de la date de l'instrument original permettant l'exécution.

2.2.3. Priorité dans la juridiction requise

Si la personne faisant l'objet de la demande d'ATR a des impôts impayés dans la juridiction requise, cette dernière a le droit de recouvrer d'abord ses propres impôts.

Comme le prévoit l'article 15 de la MAAC, une demande d'ATR ne bénéficiera d'aucune priorité spécialement accordée aux créances fiscales de la juridiction requise, même si la procédure de recouvrement utilisée est celle qui s'applique à ses propres créances fiscales. Par exemple, la demande d'ATR ne bénéficiera d'aucun droit préférentiel dans les procédures de faillite ou de liquidation, même si les créances fiscales nationales bénéficient de tels droits

dans la juridiction requise.

2.2.4. Report de paiement, renonciation ou remise gracieuse d'impôts impayés

Une juridiction qui reçoit une demande d'ATR peut autoriser la personne faisant l'objet d'un recouvrement à payer de manière échelonnée ou à différer les paiements si sa législation ou sa pratique administrative l'autorise à le faire dans des circonstances similaires.

Toutefois, l'article 16 de la MAAC oblige la juridiction requise à informer d'abord la juridiction requérante avant d'accepter un paiement échelonné ou un report de paiement.

La juridiction requise ne peut pas accepter un compromis sur la créance fiscale ou remettre/renoncer à la créance en partie ou en totalité sans l'approbation de la juridiction requérante.

Cette question peut également être abordée dans le protocole d'entente conclu par les deux juridictions pour définir les modalités de leur coopération.

2.2.5. Contestations judiciaires de la validité de la créance fiscale

Les procédures relatives à l'ATR qui concernent l'existence ou le montant de la créance fiscale ou l'instrument permettant son exécution ne peuvent être engagées que devant l'organe compétent de la juridiction requérante¹⁶. Une telle contestation judiciaire suspendra la demande de l'ATR jusqu'à l'issue du litige. Dans l'intervalle, la juridiction requérante peut demander à l'homologue étranger de prendre des mesures conservatoires pour sauvegarder le recouvrement.

2.3. LIMITES À L'OBLIGATION DE FOURNIR UNE ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

L'obligation de fournir toutes les formes d'assistance administrative est limitée par l'accord juridique international invoqué à l'appui de la demande d'assistance. Ces limites s'appliquent également à l'ATR. L'encadré 1 résume ces limites au titre de l'article 21 de la MAAC¹⁷.

16. Voir l'article 23 (2) de la MAAC et l'article 27 (6) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations unies.

17. Voir OCDE (2020), *Une boîte à outils pour devenir Partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_fr.pdf.

Encadré 1. Limites à l'obligation d'assistance au recouvrement des impôts au titre de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

L'article 21 de la MAAC énumère les restrictions à la fourniture de toutes les formes d'assistance possibles au titre de la MAAC, qui s'appliquent également à l'assistance au recouvrement des créances fiscales. Il dispose qu'une juridiction n'a aucune obligation :

- De prendre des mesures qui dérogent à la législation ou à la pratique administrative de l'une ou l'autre partie, ou qui seraient contraires à l'ordre public ;
- D'accorder une assistance administrative lorsqu'elle estime que l'imposition par la partie requérante est contraire aux principes fiscaux généralement admis ou aux dispositions d'une convention fiscale bilatérale éventuellement en vigueur entre la partie requérante et la partie requise ;
- D'accorder une assistance administrative qui entraîne un traitement discriminatoire d'un ressortissant de la partie requise par rapport à un ressortissant de la partie requérante qui se trouve dans les mêmes circonstances ;
- D'accorder une assistance administrative si la partie requérante n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative.

L'article 21 énonce aussi expressément qu'une juridiction n'est pas tenue de fournir une assistance au recouvrement des créances fiscales lorsque la charge administrative pesant sur la partie requise est disproportionnée par rapport aux avantages qu'en tirerait la partie requérante.

Source : Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

2.4. SYNERGIES ENTRE L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES ET D'AUTRES FORMES D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE

L'ATR ne fonctionne pas de manière isolée et peut bénéficier de synergies avec d'autres formes de coopération internationale en matière fiscale, à savoir l'échange de renseignements, la notification de documents et les mesures conservatoires.

2.4.1. Échange de renseignements et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

La procédure d'ATR ne peut aboutir que si l'administration fiscale peut localiser l'adresse, les actifs ou les revenus du débiteur fiscal situé à l'étranger, qui peut alors faire l'objet d'un recouvrement ciblé. L'ER peut donc jouer un rôle essentiel en permettant aux juridictions d'identifier l'adresse, les revenus ou les actifs des débiteurs fiscaux, par exemple, par le biais d'une demande envoyée à une autre juridiction (c'est-à-dire l'ERD). L'identification de l'adresse du débiteur fiscal peut permettre à une juridiction de lui signifier officiellement des avis d'imposition (par exemple au moyen d'une notification de documents, comme indiqué ci-dessous) avant d'entamer une procédure d'ATR. L'identification des actifs ou des revenus peut permettre à l'autorité fiscale requérante de prendre des mesures pour les préserver avant que la dette fiscale ne « naisse » formellement (mesures conservatoires), ce qui peut constituer une étape avant l'ouverture d'une procédure d'ATR.

La mise en œuvre de l'EAR permet également aux autorités fiscales participantes d'identifier les actifs financiers de leurs débiteurs fiscaux. Par exemple, en 2021, 100 juridictions ont échangé des informations sur plus de 111 millions de comptes financiers, pour une valeur totale de 11 000 milliards d'euros¹⁸.

2.4.2. Notification des documents et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Le recouvrement des créances fiscales est la dernière étape du processus de perception de l'impôt. La notification des documents permet à une juridiction de notifier officiellement à ses contribuables les impositions émises à leur encontre lorsque ces derniers sont situés dans une juridiction étrangère. La localisation ou le transfert d'un contribuable dans une juridiction étrangère peut être motivé par plusieurs raisons, y compris des raisons légitimes. La notification des documents permet aux contribuables localisés ou délocalisés à l'étranger d'être informés de leurs dettes fiscales en instance dans une juridiction étrangère. Cela peut conduire les contribuables à payer leurs dettes fiscales ou l'autorité fiscale à initier une demande d'ATR. Dans ce dernier cas, la notification des documents peut ouvrir la voie à la procédure d'ATR.

18. OCDE (2022), *Transparence fiscale : placer la barre plus haute. Rapport annuel du Forum Mondial 2022*, aux pp. 3 et 5, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/forum-mondial-rapport-annuel-2022.pdf.

2.4.3. Mesures conservatoires et assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Les mesures conservatoires et l'ATR répondent à des besoins distincts mais complémentaires des autorités fiscales. En général, alors que l'ATR couvre les créances fiscales exécutoires et non contestées, les mesures conservatoires peuvent en fait être utilisées avant que la créance fiscale ne se concrétise. Par conséquent, elles peuvent être utilisées à un stade précoce pour garantir la disponibilité d'actifs recouvrables alors qu'un titre exécutoire n'a pas été émis ou fait l'objet d'un litige, et être remplacées ultérieurement par une demande d'ATR une fois que le titre exécutoire est définitif et exécutoire ou a été confirmé par un tribunal ou une cour de justice.

2.5. IMPORTANCE DE LA MISE EN PLACE D'UNE FONCTION D'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

Compte tenu du rôle important que joue l'ATR, le développement et la mise en œuvre adéquate d'une fonction d'ATR dans le cadre du processus de recouvrement des impôts peuvent apporter de nombreux avantages aux juridictions qui la mettent en œuvre. Ces avantages sont notamment les suivants :

- **l'amélioration de la mobilisation des ressources nationales (MRN) en assurant le recouvrement d'une plus grande partie des impôts établis :** l'ATR permet aux autorités fiscales de s'affranchir des limites territoriales pour le recouvrement des créances fiscales auprès des débiteurs qui ne paient pas volontairement les impôts dûment établis. Alors que les autorités fiscales sont naturellement

limitées à leur juridiction, le caractère international de cette forme d'assistance administrative permet de recouvrer des créances fiscales impayées sur les capitaux et les actifs d'un débiteur fiscal situés à l'étranger. Cela contribue également à renforcer la MRN en vue de la fourniture de services publics essentiels.

- **la lutte contre l'évasion fiscale transfrontalière et la dissuasion incivisme fiscal :** l'ATR permet de saisir les actifs situés à l'étranger pour satisfaire des créances fiscales impayées. Contribuant à un recouvrement durable des créances fiscales, elle envoie un message clair à tous les contribuables : éviter ou éluder le paiement des impôts en transférant leur résidence, leurs actifs ou leurs revenus à l'étranger ne les mettra plus à l'abri des pouvoirs coercitifs de l'autorité fiscale. Cette forme de coopération administrative donne à l'administration fiscale les moyens de poursuivre les débiteurs fiscaux où qu'ils se trouvent et où que se situent leurs biens ou leurs revenus, afin de recouvrer tous les impôts établis et dus. Elle a donc un effet dissuasif sur les personnes qui ont l'intention d'éviter ou de se soustraire au paiement d'impôts dûment établis en transférant leur résidence, leurs biens ou leurs revenus à l'étranger, y compris pour des raisons légitimes.
- **l'amélioration du civisme fiscal et de la confiance du public dans le système fiscal :** En améliorant le recouvrement des créances fiscales, les autorités fiscales démontrent leur capacité à faire respecter leur cadre juridique national, même dans un contexte transfrontalier. Le fait que toutes les personnes redevables d'un impôt soient suivies afin d'en assurer le paiement effectif renforce le civisme fiscal et la confiance du public dans le système fiscal.

3. Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

La mise en place d'une fonction spécifique est essentielle pour pouvoir demander et fournir une ATR. Cette fonction sert de lien principal entre la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales et les juridictions étrangères. La création d'une fonction efficace nécessite la mise en place de certains éléments constitutifs, notamment :

- Une stratégie claire pour s'engager dans cette forme de coopération ;
- Une mission dédiée à cette fonction ;
- Un cadre juridique approprié pour l'ATR ;
- Une décision sur le positionnement de la fonction au sein de la juridiction ;
- L'allocation de ressources adéquates pour permettre à la fonction de remplir sa mission de manière efficace.

3.1. ÉLABORATION D'UNE STRATÉGIE DE PARTICIPATION À L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECouvreMENT DES CRÉANCES FISCALES

Une stratégie claire est un point de départ essentiel pour une juridiction qui cherche à participer à l'ATR et à en bénéficier. L'objectif de cette stratégie est de garantir la mise en place d'un cadre normatif efficace pour permettre cette forme d'assistance administrative. Ce cadre comprend un cadre légal international et national approprié, une structure organisationnelle adéquate, des outils administratifs et un personnel compétent.

La stratégie doit comprendre les principaux éléments suivants :

- Un travail de sensibilisation lié aux possibilités offertes par les différentes formes d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à la manière de les utiliser, y compris la possibilité :
 - d'informer les contribuables résidant dans d'autres juridictions de leurs obligations, y compris les avis d'imposition et les demandes de règlement d'impôts impayés ;
 - d'utiliser l'ER pour demander des renseignements à d'autres juridictions afin de confirmer l'adresse du contribuable ou d'identifier des actifs/revenus du contribuable à l'étranger qui pourraient être utilisés pour recouvrer des créances fiscales impayées ;

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- si la juridiction participe à l'EAR, d'utiliser les informations reçues pour identifier les débiteurs fiscaux nationaux qui détiennent des actifs financiers dans des juridictions étrangères et qui peuvent être ciblés pour recouvrer les créances fiscales impayées ;
 - solliciter le concours d'autres juridictions pour prendre des actions préventives, c'est-à-dire des mesures conservatoires visant à garantir que les actifs identifiés sont disponibles pour permettre le recouvrement après la consolidation de la créance fiscale ;
 - enfin, solliciter le concours d'autres juridictions pour recouvrer les créances fiscales impayées.
- l'élaboration d'un cadre clair pour solliciter et fournir l'assistance auprès/à d'autres juridictions. À cet égard, la stratégie devrait présenter des mesures visant à :
- s'assurer que la juridiction dispose d'un cadre juridique international approprié pour permettre l'ATR.
 - s'assurer que la juridiction dispose d'un cadre juridique national qui facilite la mise en œuvre du cadre juridique international pour solliciter ou fournir l'assistance au recouvrement et à la remise d'impôts à d'autres juridictions.
 - formaliser des procédures nationales pour identifier les situations dans lesquelles un ATR peut être demandé, y compris le processus et les critères de sélection des cas.
 - élaborer et mettre en œuvre une structure formelle pour le traitement des demandes d'ATR en provenance et à destination d'autres juridictions.
 - élaborer des procédures opérationnelles et des systèmes appropriés pour le suivi du traitement des demandes d'ATR en provenance et à destination d'autres juridictions.
 - déployer des personnels compétents et formés de manière adéquate pour gérer la fonction d'ATR, y compris à travers la formation continue sur les exigences propres au pays pour faire une demande et sur les principes et procédures régissant l'assistance.

Le soutien politique et l'engagement technique au niveau supérieur du ministère des Finances et/ou de l'autorité fiscale sont essentiels pour accroître l'appropriation de

cette stratégie et pour garantir qu'elle soit poursuivie et mise en œuvre par tous les agents concernés.

Des activités de sensibilisation devraient être encouragées pour s'assurer que les agents du ministère en charge des Finances et/ou de l'autorité fiscale connaissent la stratégie, en particulier les agents impliqués dans le recouvrement des créances fiscales nationales, le personnel impliqué dans la fonction pour l'ATR et l'unité d'ER.

Cette stratégie de participation à l'ATR doit s'inscrire dans le cadre de la stratégie globale de l'administration en matière de recouvrement des impôts impayés et y être liée.

3.2. DÉFINITION DE LA MISSION DE LA FONCTION D'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

Le rôle principal de la fonction d'ATR est de coordonner toutes les demandes d'assistance nationales soumises aux juridictions étrangères et de fournir une assistance efficace aux partenaires étrangers qui souhaitent obtenir une assistance réciproque de la part de la juridiction. La forme ou l'organisation de la fonction peut dépendre du modèle adopté par la juridiction, mais elle peut être globalement divisée en composantes d'orientation politiques, opérationnelles et de communication.

3.2.1. Fonctions d'orientation politique

La plupart des juridictions disposent d'un service spécialisé au sein de l'autorité fiscale ou du ministère des Finances, qui traite des questions de politique fiscale en rapport avec la fiscalité internationale (par exemple, le service de la politique fiscale, le service des conventions fiscales ou le service de la coopération internationale).

La fonction de l'ATR peut être responsable des questions d'orientation politique ou soutenir les tâches d'orientation politique assumées par un tel bureau. Les tâches d'orientation politiques accomplies par la fonction d'ATR peuvent inclure :

- le plaidoyer en faveur d'un cadre juridique international et national approprié pour l'ATR ;
- la contribution à la négociation des instruments juridiques internationaux pour l'ATR ;
- la négociation et la signature des protocoles d'entente entre la juridiction (autorité fiscale/ministère des Finances) et d'autres juridictions afin de rationaliser la coopération pour l'ATR ;

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- la contribution à l'élaboration d'un cadre juridique national approprié ;
- l'interprétation et l'assurance d'une bonne compréhension et mise en œuvre de la législation, de la réglementation et des orientations relatives à l'ATR auprès des agents de l'autorité fiscale/du ministère en charge des Finances.

3.2.2. Fonctions de communication

La fonction d'ATR est la principale passerelle entre la juridiction et les juridictions étrangères. Elle joue donc un rôle clé dans la communication des demandes des juridictions aux AC des juridictions étrangères, dans le suivi de l'état d'avancement de ces demandes et dans la fourniture d'éclaircissements le cas échéant. Elle est également chargée de recevoir les demandes d'ATR et de fournir des mises à jour sur l'état des demandes reçues.

En outre, cette fonction est essentielle pour permettre aux autres fonctionnaires du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale de mieux comprendre les principes régissant l'ATR, les conditions dans lesquelles cette assistance peut être demandée et les procédures y relatives. Par conséquent, cette fonction est chargée de diffuser les informations relatives à l'ATR au sein du ministère des Finances/de l'autorité fiscale et d'assurer la coordination entre toutes les parties prenantes pour :

- faire connaître son existence et son potentiel pour aider les fonctions de recouvrement des créances fiscales nationales à recouvrer les impôts impayés dans les juridictions étrangères.
- dispenser des formations appropriées à d'autres agents du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale sur l'utilisation de l'ATR.
- faciliter le travail des autres agents du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale en leur fournissant des lignes directrices, des formulaires et/ou d'autres outils pour faciliter le traitement des demandes.

La fonction d'ATR est également chargée de communiquer avec les services juridiques nationaux pour traiter tout litige pouvant résulter de demandes envoyées à des juridictions étrangères. Lorsque les informations reçues à la suite d'une demande d'ATR nécessitent plus d'investigation sur les activités d'un contribuable, la fonction est chargée de communiquer avec les services concernés, tels que les services d'enquête ou de contrôle, qui peuvent initier des

enquêtes sur les activités du contribuable.

3.2.3. Fonctions opérationnelles

L'ATR est réalisée entre les AC et traitée par la fonction dédiée. Les principales activités de cette fonction sont les suivantes :

- la réception de demandes émanant d'autres fonctions du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale chargées du recouvrement de la dette fiscale ou de partenaires conventionnels (c'est-à-dire d'AC étrangères).
- la validation des demandes émanant de la juridiction (c'est-à-dire du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale) et des AC étrangères.
- le traitement et l'envoi de demandes sortantes à des AC étrangères.
- le traitement des demandes entrantes de recouvrement des créances fiscales étrangères.
- l'envoi de réponses à d'autres fonctions au sein du ministère en charge des Finances/de l'autorité fiscale et à des AC étrangères.
- la liaison avec d'autres fonctions lorsque le besoin s'en fait sentir (par exemple, les services juridiques pour traiter les litiges découlant des demandes envoyées aux AC étrangères ou reçues de celles-ci, ou avec les services de contrôle ou d'enquête fiscaux pour la suite à donner).
- le suivi des activités d'ATR, y compris la production de statistiques et la mesure de l'impact de l'ATR sur la collecte des recettes fiscales.

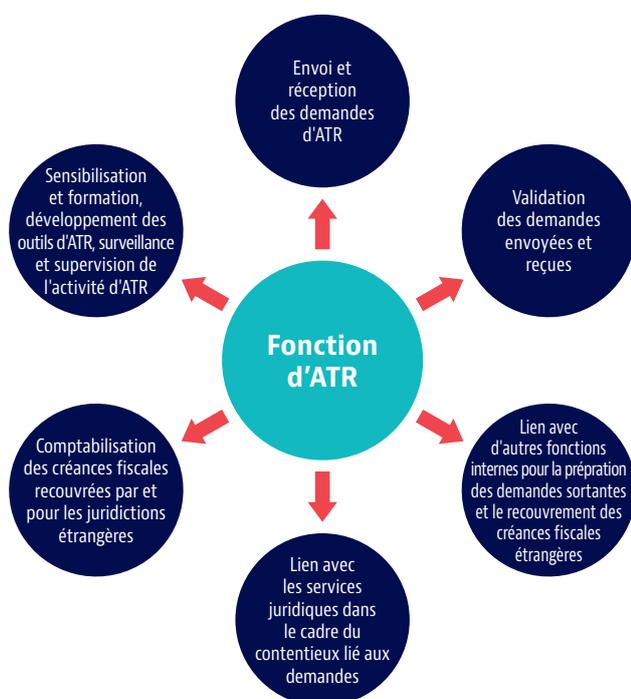
La Figure 5 résume les différentes activités de la fonction d'ATR.

3.2.4. Autres fonctions

Dans certaines juridictions, le même bureau peut gérer la fonction d'ER, la fonction d'ATR et d'autres fonctions liées aux questions fiscales internationales (par exemple la négociation d'accords internationaux de coopération en matière fiscale). Lorsque ces fonctions sont regroupées, la juridiction doit s'assurer que la mission de la fonction d'ATR est bien définie et que des ressources adéquates (humaines, financières et technologiques) sont allouées à cette fonction, selon le niveau d'activité, pour lui permettre de remplir sa mission de manière efficace.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

FIGURE 5. Description simplifiée des activités opérationnelles de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales



3.3. MISE EN PLACE D'UN CADRE JURIDIQUE APPROPRIÉ POUR L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

La coopération internationale en matière fiscale est fondée sur des accords internationaux qui prévoient des dispositions visant à faciliter l'assistance administrative mutuelle entre les autorités fiscales. L'ATR doit donc également être ancrée dans un accord international et soutenue par un cadre juridique national approprié.

3.3.1. Cadre juridique international

Pour participer à l'ATR, une juridiction doit avoir conclu un accord international en vigueur qui fournit la base juridique de cette forme de coopération. Une juridiction ne peut pas demander ou fournir une assistance s'il n'existe pas d'instrument juridique international permettant une telle coopération entre elle-même et la juridiction requise ou la juridiction requérante.

Principale base juridique de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Plusieurs instruments peuvent servir de base légale pour l'ATR :

- Une **CDI bilatérale** comportant une disposition fondée sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE¹⁹ ou du modèle des Nations unies²⁰. Les annexes A.1 et A.2 présentent respectivement les dispositions relatives à l'ATR dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le modèle de convention fiscale des Nations unies.
- Un **accord bilatéral limité à l'ATR**. Bien que ce type d'accord d'ATR ne soit pas fréquemment utilisé, il y a eu quelques exemples similaires dans le passé, comme la « Convention entre la Belgique, le Grand-Duché de Luxembourg et les Pays-Bas concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, signée à Bruxelles le 5 septembre 1952 »²¹.
- Un **accord multilatéral mondial** ouvert à toutes les juridictions, tel que la MAAC, peut également fournir une base juridique internationale pour l'ATR²². La MAAC a été élaborée conjointement par l'OCDE et le Conseil de l'Europe en 1988 et modifiée par un protocole en 2010. Il s'agit de l'instrument multilatéral le plus complet disponible pour toutes les formes de coopération fiscale visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cette coopération comprend toutes les formes d'échange de renseignements, de notification de documents, de mesures conservatoires et d'ATR. La MAAC compte plus de 145 juridictions participantes.²³ Les dispositions de la MAAC relatives à l'ATR et aux mesures conservatoires sont reproduites dans l'Encadré 2.
- Un **accord multilatéral régional** comportant une disposition relative à l'ATR, par exemple :
 - L'accord sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du Forum africain sur l'administration fiscale (ATAF AMATM)²⁴, qui figure à l'annexe A.3.

19. Des informations complémentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2017-version-complete_0faf9b6c-fr.

20. Des informations complémentaires sur le Modèle de convention fiscale des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement sont disponibles à l'adresse suivante : <https://financing.desa.un.org/fr/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention>.

21. Le texte de la convention figure parmi les traités déposés ou enregistrés auprès du Secrétariat des Nations unies (p. 19 à 31), disponible à l'adresse suivante : <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%20256/v256.pdf>.

22. Voir OCDE (2020), *Une boîte à outils pour devenir Partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_fr.pdf.

23. Le statut des juridictions participant à la MAAC est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

24. L'accord ATAF sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est disponible à l'adresse suivante (en anglais) : https://events.ataftax.org/includes/preview.php?file_id=46&language=en_US.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- La convention de la Communauté andine relative à l'impôt sur le revenu et la fortune (décision de la Communauté andine 578)²⁵ figurant à l'annexe A.4.
- Les directives de l'Union européenne (UE) relatives à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales.

L'encadré 3 donne une vue d'ensemble de l'ATR au sein de l'UE qui est plus avancée dans l'utilisation de cette

Encadré 2. Dispositions sur l'assistance transfrontalière recouvrement des créances fiscales dans le cadre de la MAAC

Article 11 - Recouvrement des créances fiscales

1. À la demande de l'État requérant, l'État requis prend, sous réserve des dispositions des articles 14 et 15 de la MAAC, les mesures nécessaires pour recouvrer les créances fiscales du premier État comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales.
2. La disposition du paragraphe 1 ne s'applique qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un instrument permettant leur recouvrement dans l'État requérant et qui, sauf accord contraire entre les parties concernées, ne sont pas contestées. Toutefois, lorsque la créance est dirigée contre une personne qui n'est pas un résident de l'État requérant, le paragraphe 1 ne s'applique, sauf accord contraire entre les parties concernées, que lorsque la créance ne peut plus être contestée.
3. L'obligation d'assistance pour le recouvrement des créances fiscales concernant une personne décédée ou sa succession est limitée à la valeur de la succession ou des biens acquis par chaque bénéficiaire de la succession, selon que la créance doit être recouvrée auprès de la succession ou de ses bénéficiaires.

Article 12 - Mesures de conservation

À la demande de l'État requérant, l'État requis prend des mesures conservatoires en vue du recouvrement d'un montant d'impôt, même si la créance est contestée ou ne fait pas encore l'objet d'un titre exécutoire.

Source : Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, disponible à l'adresse suivante www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm.

25. Voir la Convention de la Communauté andine de 2004 concernant l'impôt sur le revenu et la fortune (traduction anglaise), disponible à l'adresse suivante : <http://internationaltaxtreaty.com/download/bolivia/dtc/Andean%20Community-DTC-May-2004.pdf>.

forme de coopération administrative.

Lorsqu'une juridiction est partie à plus d'un accord juridique international fournissant une base pour l'ATR, il peut y avoir un chevauchement. La juridiction doit donc choisir l'accord le plus approprié en fonction de ses circonstances particulières, telles que la date d'entrée en vigueur, les impôts couverts et les conditions d'octroi de l'ATR.²⁶ La juridiction peut adopter des lignes directrices sur le choix de l'accord légal à utiliser dans ces cas.

Protocole d'entente

Un accord juridique international qui facilite l'ATR ne peut pas contenir tous les détails pratiques relatifs à la fourniture et à la réception de cette forme d'assistance. Par exemple, l'article 27, paragraphe 1, des modèles de convention fiscale de l'OCDE et des Nations unies et le paragraphe 6 des commentaires y afférents prévoient que les AC peuvent, d'un commun accord, régler les modalités d'application de la disposition relative à l'ATR.

Dans la pratique, les AC des juridictions qui coopèrent en matière d'ATR concluent souvent un protocole d'entente afin de rationaliser leur coopération. L'OCDE a élaboré des modèles de protocole d'entente pour l'ATR basés sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (annexe B.1)²⁷ et sur la MAAC (annexe B.2)²⁸ qui peuvent servir de guide pour les juridictions qui élaborent un protocole d'entente.

Un protocole d'entente pour l'ATR doit couvrir tous les aspects pratiques de la coopération de manière exhaustive²⁹. L'encadré 4 donne un exemple de la politique d'une juridiction en matière de conclusion de protocoles d'entente.

26. Par exemple, l'article 27 de la MAAC prévoit ce qui suit :

"1. Les possibilités d'assistance prévues par la présente Convention ne limiteront pas, et ne seront pas limitées par celles découlant de tous accords internationaux et autres arrangements qui existent ou pourront exister entre les Parties concernées ou de tous autres instruments qui se rapportent à la coopération en matière fiscale.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les Parties qui sont des États membres de l'Union européenne, peuvent appliquer, dans leurs relations mutuelles, les possibilités d'assistance prévues par la Convention dans la mesure où elles permettent une coopération plus large que celles offertes par les règles applicables de l'Union européenne".

27. *OECD Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection. Module 3 : Model Memorandum of Understanding on Assistance in Tax Collection Based on Article 27 of The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, disponible à l'adresse suivante (en anglais) : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49102492.pdf.

28. *OECD Manual on the Implementation of Assistance in Tax Collection. Module 4 Model Memorandum of Understanding on Assistance in the Recovery of Tax Claims Based on the Convention on Mutual Administrative Assistance In Tax Matters*. Disponible à l'adresse suivante (en anglais) : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49102501.pdf.

29. Le manuel de l'OCDE sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts fournit une liste non exhaustive d'éléments pouvant être inclus dans un protocole d'entente pour l'assistance en matière de recouvrement des impôts. Pour plus d'informations, voir www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/manueldelocdesurlamiseenuevredelassistanceenmatierederecouvrementdesimpots.htm.

Encadré 3. Assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans l'Union européenne

Au sein de l'UE, l'ATR entre les États membres est régi par deux instruments juridiques principaux, à savoir la directive 2010/24/UE du 16 mars 2010³⁰ et le règlement d'exécution de la Commission européenne n° 1189/2011 du 18 novembre 2011 (Commission européenne, 2011)³¹ tel que modifié par le règlement d'exécution n° 2017/1966 du 27 octobre 2017³².

Le cadre juridique pour l'ATR entre les États membres de l'UE prévoit des règles précises et exhaustives avec une flexibilité relativement limitée pour les États membres afin de garantir la sécurité juridique et d'éviter les asymétries³³.

- La directive 2010/24/UE rend obligatoire l'utilisation d'un instrument uniforme spécifique pour les mesures d'exécution dans l'État membre requis (instrument uniforme permettant l'exécution) et d'un formulaire type uniforme pour la notification des actes et décisions relatifs à la créance (formulaire uniforme de notification). Ces instruments sont destinés à résoudre les problèmes de reconnaissance et de traduction des actes émanant d'un autre État membre, qui ont pu entraîner des difficultés pratiques. En outre, les États membres de l'UE ont l'obligation générale de communiquer les demandes et les documents sous forme numérique et par l'intermédiaire d'un réseau électronique établi par la Commission européenne³⁴.
- Le règlement d'exécution modifié de la Commission (UE) n° 1189/2011 établit des règles détaillées concernant certaines dispositions de la directive 2010/24/UE du Conseil, notamment les modalités pratiques et les délais de communication entre les juridictions requises et les juridictions requérantes.

En outre, il établit également des modèles pour le formulaire standard qui devrait accompagner les demandes de notification, l'instrument permettant l'exécution dans l'État membre requis et des règles spécifiques concernant les échanges électroniques entre les États membres.

- La directive 2010/24/UE a également étendu les possibilités de formuler une demande d'ATR pour le recouvrement de créances fiscales ou la prise de mesures conservatoires dans un autre État membre. En effet, il est possible d'envoyer une demande d'ATR pour recouvrer une créance fiscale même si les moyens de recouvrement nationaux n'ont pas encore été entièrement épuisés dans les cas suivants :
 - Il n'existe pas d'indices laissant supposer qu'il existe des avoirs à recouvrer dans l'État membre requérant ou que les procédures de recouvrement n'aboutiront pas au paiement intégral de la créance ; et l'autorité requérante dispose d'informations spécifiques indiquant que la personne concernée possède des avoirs dans l'État membre requis
 - le recours aux procédures de recouvrement dans l'État membre requérant donnerait lieu à des difficultés disproportionnées.

Source : Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011, règlement d'exécution (UE) n° 2017/1966 de la Commission du 27 octobre 2017 et OCDE (2020), *Forum on Tax Administration: Tax Debt Management Network Enhancing International Tax Debt Management*, Paris. Disponible à l'adresse suivante (en anglais) www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-management.pdf.

30. Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *Journal officiel de l'Union européenne*, L 84/1, <http://data.europa.eu/eli/dir/2010/24/oj>.

31. 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, droits et autres mesures, *Journal officiel de l'Union européenne*, L 302/16, http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/1189/oj.

32. Règlement d'exécution (UE) n° 2017/1966 de la Commission du 27 octobre 2017 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 en ce qui concerne la communication des demandes d'assistance et le suivi de ces demandes, *Journal officiel de l'Union européenne*, L 279/38, http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2017/1966/oj.

33. Voir OCDE (2020), *Forum on Tax Administration: Tax Debt Management Network Enhancing International Tax Debt Management*, Paris, paragraphes 94-98, pages 30-31. Disponible à l'adresse suivante (en anglais) www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-management.pdf.

34. La plateforme électronique est l'application e-Forms Central Application (e-FCA), qui est développée et maintenue par la Commission européenne. Cette plateforme est utilisée depuis 2019. Avant l'introduction de l'e-FCA, les formulaires électroniques étaient déjà utilisés depuis 2012. La communication entre les États membres est facilitée par le réseau commun de communication (CCN) sécurisé, développé par la Commission pour toutes les transmissions par voie électronique entre les autorités compétentes en matière douanière et fiscale.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Encadré 4. Pratique du Japon en matière de conclusion de protocoles d'entente pour la mise en œuvre de l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Le Japon est une juridiction participante à la MAAC, qui permet aux AC de conclure des accords pour établir des règles et des procédures d'assistance au recouvrement (voir l'article 11.1).

Le Japon a également conclu des CDI qui contiennent des dispositions sur l'assistance au recouvrement des impôts inspirées de l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Les CDI les plus récentes conclues par le Japon disposent également que les États contractants peuvent conclure un accord sur les règles et procédures d'assistance en matière de recouvrement.

Comme le décrivent les paragraphes 246 à 250 des Commentaires sur la MAAC et les paragraphes 7 à 9 des Commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, les accords avec les autres AC concernant l'assistance au recouvrement des impôts devraient traiter, entre autres, de questions pratiques telles que :

- Les documents qui doivent accompagner la demande ;
- Les coûts qui seraient encourus par l'État requis pour satisfaire une demande ;
- Le taux de change qui s'appliquerait à l'État requis pour la conversion des sommes concernées par l'ATR dans la monnaie d'un État requis ;
- Les modalités de reversement à l'État requérant de tout montant recouvré.

Source : Administration nationale des impôts, Japon

Communication

La communication est un aspect important de la coopération internationale en matière fiscale. Par conséquent, le protocole d'entente devrait couvrir tous les aspects liés à la communication entre les deux juridictions, y compris :

- **Moyens de communication entre les AC** : le protocole d'entente doit définir les moyens de communication privilégiés entre les autorités compétentes en tenant compte de la nécessité de préserver la confidentialité des informations et des documents échangés dans le cadre d'une demande d'assistance.

- **Langue utilisée dans les documents** : le protocole d'entente doit indiquer la langue préférée des AC lorsqu'elles reçoivent une demande. Il doit également indiquer la langue régissant toutes les informations et tous les détails communiqués entre les AC en rapport avec une demande et préciser si une traduction officielle est exigée pour tous les documents qui ne sont pas rédigés dans la langue convenue.

- **Délais de réponse à une demande** : le protocole d'entente doit indiquer le délai dont dispose la juridiction requise pour accepter ou refuser une demande d'ATR ainsi que, le cas échéant, des rapports d'avancement périodiques³⁵.

Informations concernant la demande

Le protocole d'entente doit préciser les conditions à remplir pour qu'une ATR puisse être acceptée par la juridiction requise. Ces exigences doivent couvrir :

- **Les impôts et années couverts** : le protocole d'entente doit préciser les impôts qui peuvent faire l'objet d'une demande d'ATR et les années pour lesquelles une demande peut être faite, conformément à l'accord international utilisé par les deux juridictions. Par exemple, un protocole d'entente visant à rendre opérationnelle l'assistance dans le cadre de la MAAC peut inclure les impôts que la juridiction a répertoriés comme couverts dans son annexe A, sauf réserves éventuellement émises par l'autre Partie au titre de l'article 30(1)(a) et (b) de la MAAC³⁶.
- **Montant minimum** : le protocole d'entente doit indiquer le montant minimum d'impôts qui est considéré comme suffisamment important pour demander et fournir une assistance³⁷. Idéalement, avant de conclure le protocole d'entente, la stratégie d'ATR des juridictions devrait déterminer un seuil qu'elle considère comme significatif aux fins de la demande d'assistance, en reconnaissant les coûts associés au recouvrement. En outre, ce montant devrait être indiqué dans le manuel d'ATR pour guider les agents de manière appropriée.
- **Monnaie et taux de change** : une juridiction recouvre généralement les impôts dans sa monnaie nationale.

35. Voir le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention fiscale des Nations unies.

36. Par exemple, comme indiqué au paragraphe 14 des commentaires sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des Nations unies, il est utile de clarifier la mesure dans laquelle l'article régissant l'ATR s'applique aux créances fiscales nées avant l'entrée en vigueur de la convention.

37. Voir le paragraphe 9 des commentaires sur l'article 27 du modèle de l'ONU.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Le protocole d'entente doit préciser la monnaie dans laquelle la juridiction requérante exprimera le montant recouvrable. En outre, le protocole d'entente doit également préciser le taux de change à utiliser pour convertir le montant des créances fiscales faisant l'objet de la demande d'ATR dans la monnaie nationale et pour convertir tout montant recouvré dans la monnaie étrangère³⁸.

- **Créances irrécouvrables** : le protocole d'entente doit préciser les conditions dans lesquelles une créance peut être considérée comme irrécouvrable par la juridiction requise et les procédures à suivre lorsque la juridiction requise détermine la créance fiscale comme irrécouvrable.

Documents à joindre à la demande

L'instrument juridique international régissant la demande d'ATR, par exemple l'article 13 de la MAAC, fournit utilement des premières informations sur les documents qui doivent accompagner la demande. Toutefois, il peut être plus efficace d'apporter des précisions supplémentaires dans le protocole d'entente, y compris³⁹ :

- **Instrument permettant l'exécution dans la juridiction requise** :
 - Le protocole d'entente doit exiger qu'une copie officielle de l'instrument autorisant la recouvrement (y compris une traduction, le cas échéant) soit incluse.
 - Les AC peuvent en outre convenir que l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant est, le cas échéant et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans l'État requis⁴⁰.

- **Déclarations obligatoires** : le protocole d'entente devrait exiger de la juridiction requérante qu'elle confirme que :
 - La demande concerne un impôt couvert par l'instrument juridique régissant la demande d'ATR. Dans le cadre de la MAAC, il ne doit pas s'agir d'un impôt pour lequel la juridiction requise a émis une réserve contre la fourniture d'une assistance.
 - La créance fiscale n'est pas contestée ou, lorsqu'elle est adressée à une personne qui n'est pas résidente de la juridiction requérante, une déclaration selon laquelle la créance fiscale ne peut pas être contestée⁴¹.
 - La créance fiscale est exécutoire et due par une personne qui ne peut, en vertu de la législation de la juridiction requérante, empêcher le recouvrement⁴².
 - La juridiction requérante a mis en œuvre toutes les mesures disponibles sur son propre territoire pour recouvrer la créance fiscale, à moins que l'usage de ces moyens ne donne lieu à des difficultés disproportionnées.
 - La demande est conforme aux lois et aux pratiques administratives de la juridiction requérante.
 - Les informations contenues dans la demande et dans les documents joints sont exactes.

Dispositions légales applicables

Le protocole d'entente doit insister de nouveau sur les dispositions légales applicables aux demandes d'ATR, notamment :

- **Délai légal de prescription** : le protocole d'entente doit préciser que le droit de la juridiction requérante régit le délai au-delà duquel une créance ne peut plus être recouvrée (c'est-à-dire le délai de prescription qui est le délai pendant lequel la juridiction requérante peut recouvrer la créance fiscale)⁴³ ainsi que les actes entrepris par la juridiction requise pour assurer le recouvrement qui auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai de prescription dans la juridiction requérante.

38. Voir le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention fiscale des Nations Unies. Au sein de l'UE, l'article 18, paragraphe 2, du règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 prévoit que « le taux de change à utiliser aux fins de l'assistance au recouvrement est le taux de change publié dans le dernier Journal officiel de l'Union européenne paru avant la date d'envoi de la demande ».

39. Le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention des Nations Unies énumère également certains documents que les AC peuvent accepter de fournir en même temps que la demande.

40. Voir le paragraphe 7 des commentaires sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du modèle de convention fiscale des Nations unies.

41. Voir l'article 11, paragraphe 2, de la MAAC.

42. Pour plus de détails, voir les paragraphes 15 à 18 des commentaires sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du modèle de convention fiscale des Nations unies.

43. Par exemple, voir l'article 14(1) de la MAAC qui prévoit que « les questions concernant le délai au-delà duquel la créance fiscale ne peut être exigée sont régies par la législation de l'État requérant. La demande d'assistance contient des renseignements sur ce délai ».

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- **Mécanismes de règlement des différends** : les litiges découlant de l'application de l'accord international sont normalement traités dans le cadre des dispositions de l'accord. Le protocole d'entente doit préciser les mécanismes de règlement des différends prévus dans l'accord international régissant la demande. Le protocole d'entente doit également préciser que les procédures relatives à l'existence, à la validité ou au montant faisant l'objet de la demande ATR ne peuvent être engagées que devant les tribunaux de la juridiction requérante.

Calcul des intérêts, méthodes de paiement, recouvrement des coûts et transfert des paiements

Le protocole d'entente doit fournir des orientations sur les questions relatives au montant faisant l'objet de la demande :

- **Modification du montant faisant l'objet de la demande** : le montant indiqué dans l'ATR peut changer pendant la période où l'autorité requise fournit l'assistance. Par exemple, l'autorité requérante peut réduire ou augmenter le montant indiqué dans la demande. Le protocole d'entente doit préciser les conséquences de la réduction ou de l'augmentation du montant demandé pour le recouvrement, y compris le traitement des sommes qui ont déjà été perçues en sus du montant modifié.
- **Calcul des intérêts pendant la période de recouvrement** : le protocole d'entente doit préciser comment les intérêts sur la créance fiscale peuvent être calculés pendant la période de recouvrement, et notamment si les intérêts supplémentaires calculés par la juridiction requise doivent être automatiquement ajoutés au montant de la créance fiscale faisant l'objet de la demande d'ATR ou si une nouvelle demande est nécessaire pour le recouvrement des intérêts calculés pendant la période de recouvrement.
- **Report, paiement échelonné et abandon de créances** : le protocole d'entente doit désigner la juridiction chargée d'accepter le report des paiements, les plans de paiement échelonné et la renonciation à toute partie de la créance fiscale⁴⁴. Il doit également établir les conditions dans lesquelles la juridiction requise peut cesser le recouvrement.
- **Frais de recouvrement** : le protocole d'entente doit définir ce qui est considéré comme des frais

de recouvrement et désigner la juridiction qui supportera les frais ordinaires (c'est-à-dire les frais qui devraient être encourus dans le cadre de la procédure nationale normale) et les frais extraordinaires (c'est-à-dire les frais encourus lorsqu'un type particulier de procédure, qui n'est pas habituellement utilisé dans la juridiction requise, est utilisé à la demande de la juridiction requérante, ou les frais supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs, les frais de procédure judiciaire et de faillite) encourus pour la fourniture de l'assistance.

La pratique habituelle consiste à prévoir qu'en l'absence d'accord spécifique à un cas particulier, les frais ordinaires encourus pour fournir une assistance à la juridiction requérante ne seront pas remboursés, tandis que les frais extraordinaires seront supportés par la juridiction requérante, sauf accord contraire entre les AC⁴⁵.

Le protocole d'entente devrait également prévoir que la juridiction requérante soit informée des coûts extraordinaires ainsi que d'une estimation afin de lui permettre de décider si le recouvrement doit être poursuivi.

Enfin, il convient de préciser comment les coûts seront partagés lorsque la demande est suspendue ou retirée par l'autorité requérante ou lorsque l'autorité requise décide que l'action en recouvrement ne peut être poursuivie.

- **Transfert des paiements à la juridiction requérante** : le protocole d'entente doit préciser comment les sommes recouvrées, y compris les intérêts, seront transférées à la juridiction requérante, la devise dans laquelle le transfert sera libellé et le délai dans lequel le transfert doit être effectué après le recouvrement par la juridiction requise⁴⁶.

Confidentialité

Les demandes d'ATR sont soumises aux mêmes règles de confidentialité que celles qui régissent l'ER⁴⁷. Le protocole d'entente doit réaffirmer que la confidentialité des informations échangées à la suite d'une demande ATR est soumise aux exigences de confidentialité prévues par l'instrument juridique qui sous-tend l'échange de renseignements.

45. Voir le paragraphe 8 des commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle des Nations unies.

46. *ibid.*

47. Voir le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du Modèle de convention fiscale des Nations Unies qui stipule que : « le paragraphe 1 de l'article 26 s'applique aux échanges de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt est ainsi assurée ».

44. L'article 16 de la MAAC prévoit que toute demande de report de paiement ou de paiement échelonné peut être acceptée si la législation ou la pratique administrative de l'État requis permet de le faire dans des circonstances similaires, mais l'État requérant doit être informé au préalable.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Réserves à l'égard de l'assistance transfrontalière au recouvrement de créances fiscales

Dans le cas des accords multilatéraux qui prévoient différentes formes d'assistance administrative en matière fiscale (par ex. la MAAC), certaines formes d'assistance peuvent faire l'objet de réserves. Les juridictions peuvent émettre des réserves contre la fourniture de formes spécifiques d'assistance en général, ou en ce qui concerne des impôts spécifiques, par exemple en ce qui concerne la notification des documents, les mesures conservatoires et l'ATR⁴⁸. Lorsqu'une réserve est émise à l'égard de l'ATR dans le cadre du recouvrement de créances fiscales, elle empêche la juridiction de fournir mais aussi de demander cette forme d'assistance. Pour participer efficacement à cette forme d'assistance administrative, une juridiction ayant émis une réserve doit revoir sa politique en matière d'ATR et envisager de lever ou de modifier la réserve.

3.3.2. Cadre juridique national

La législation nationale, les politiques ou les considérations d'ordre administratives de certaines juridictions peuvent ne pas autoriser, limiter de manière stricte (par exemple aux pays qui ont des systèmes fiscaux similaires ou des autorités fiscales similaires ou en ce qui concerne les impôts couverts) ou demander une justification de l'assistance au recouvrement des créances fiscales étrangères⁴⁹.

En outre, la réciprocité est un principe essentiel de l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. En ce qui concerne l'ATR, cela signifie qu'une juridiction cherchant à bénéficier de cette forme de coopération internationale doit également être en mesure de fournir une assistance pour le recouvrement des créances fiscales étrangères. À ce titre, la juridiction doit disposer d'un cadre juridique et administratif/opérationnel approprié qui soit effectivement utilisé pour recouvrer les impôts nationaux.

En outre, une demande d'ATR doit remplir des conditions spécifiques avant de pouvoir être honorée par la

48. Toutes les réserves et déclarations faites par les juridictions parties au MAAC sont disponibles sur le site du Conseil de l'Europe à l'adresse suivante : www.coe.int/fr/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0. Un tableau synoptique des réserves faites par les pays dans le cadre du MAAC est également disponible sur demande auprès du Secrétariat du Forum mondial.

49. Voir la note de bas de page de l'article 27 du Modèle de l'OCDE et du Modèle de l'ONU qui précise que : « Dans certains pays, la législation, les orientations politiques ou des considérations administratives peuvent ne pas permettre ou justifier le type d'assistance envisagé aux termes de cet article ou peuvent demander que ce type d'assistance soit limité, par exemple, aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales semblables ou quant aux impôts visés. Pour cette raison, l'article ne devrait être ajouté à la convention que lorsque chaque État conclut que, compte tenu des facteurs décrits au paragraphe 1 des commentaires sur cet article, ils peuvent convenir de fournir une assistance en matière de collecte des impôts levés par l'autre État ».

juridiction étrangère. Par exemple, les juridictions qui demandent une assistance doivent démontrer que :

- La créance fiscale peut être recouvrée sur la base de sa propre législation. Cela suppose que la procédure d'imposition soit menée conformément au droit interne et aux procédures administratives.
- Elles ont épuisé toutes les mesures qui sont à leur disposition dans le cadre national pour le recouvrement de la créance fiscale. La seule exception à cette exigence est le cas où l'épuisement de toutes les mesures nationales entraînerait des difficultés disproportionnées pour la juridiction requérante. Cette disposition vise à garantir que la juridiction requérante ne transfère pas de manière déraisonnable la charge administrative du recouvrement de la dette fiscale à une autre juridiction.
- La demande est conforme à son droit interne et à sa pratique administrative, y compris au délai de prescription s'il est applicable au recouvrement des créances fiscales.

Aux fins de l'ATR, le cadre juridique et administratif national d'une juridiction doit prendre en compte les points suivants :

- **Recouvrement des créances fiscales étrangères** : le recouvrement des créances fiscales étrangères peut être impossible si le cadre juridique national ne le permet pas. Une juridiction qui a l'intention d'utiliser l'ATR doit donc s'assurer qu'il existe une base juridique appropriée qui lui permet de demander de l'aide pour recouvrer des impôts impayés dans des juridictions étrangères et de prêter assistance à des juridictions étrangères pour recouvrer des impôts étrangers. L'encadré 5 reproduit les dispositions de la législation nationale du Lesotho qui facilitent l'utilisation de l'ATR.
- **Remise des impôts recouverts pour le compte de juridictions étrangères** : en règle générale, les impôts nationaux collectés sont déposés dans un fonds consolidé qui n'est pas contrôlé par la fonction chargée de la collecte/du recouvrement des impôts. Il peut s'avérer nécessaire d'habiliter légalement la fonction ATR à verser les impôts recouverts pour le compte de juridictions étrangères.
- **Suspension ou interruption du délai de prescription** : la plupart des juridictions prévoient un délai au-delà duquel les impôts impayés ne peuvent être recouverts, ce qui peut constituer un obstacle à l'efficacité de l'ATR. Une juridiction doit définir dans son cadre juridique national les circonstances dans lesquelles le délai de prescription peut être :

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- Suspendu dans le cadre de l'ATR. Il peut s'agir, par exemple, (i) de tout acte impliquant une reconnaissance de la dette fiscale de la part des contribuables ou (ii) de poursuites à l'encontre du contribuable et (iii) de fraudes, d'infractions graves ou intentionnelles.
- Interrompu dans le cadre de l'ATR. Il peut s'agir par exemple, (i) du paiement d'une partie de la créance, (ii) de la présentation de garanties relatives à la créance, ou (iii) de la signature d'un échéancier de paiement.

Encadré 5. Lesotho : dispositions en droit national permettant le recouvrement des créances fiscales étrangères

Loi relative à l'impôt sur le revenu

Article 112 : conventions de double imposition

- (1) Le ministre peut, au nom du gouvernement du Lesotho, conclure, modifier ou dénoncer une convention de double imposition avec le gouvernement d'un autre pays.
- (2) Lorsqu'une convention de double imposition prévoit une **assistance réciproque en matière de recouvrement des impôts** et que le commissaire général a reçu de l'autorité compétente d'un pays, en vertu de cette convention, une demande de recouvrement auprès d'une personne au Lesotho d'un montant dû par cette personne en application de la législation sur l'impôt sur le revenu de ce pays, le commissaire général peut, par un avis écrit, demander à cette personne de lui verser, à la date précisée dans l'avis, le montant dû pour transmission par le commissaire général à l'autorité compétente de l'autre pays.
- (3) Si une personne ne se conforme pas à une mise en demeure visée au paragraphe 2, le montant en cause peut être recouvré pour transmission par le commissaire général à l'autorité compétente de cet autre pays comme s'il s'agissait d'une taxe due par cette personne en application de la présente loi.
- (4) Dans le présent article, « convention de double imposition » comprend un accord avec un gouvernement étranger prévoyant une assistance administrative réciproque pour l'exécution des obligations fiscales.

Source : Loi sur l'impôt sur le revenu, Lesotho

Le manuel opérationnel pour le traitement des demandes d'ATR doit décrire la manière dont les impôts recouverts pour le compte de juridictions étrangères doivent être traités, en fournissant notamment des orientations sur les mécanismes relatifs à :

- L'enregistrement et la comptabilisation des impôts recouverts pour le compte de juridictions étrangères dans la comptabilité de l'administration fiscale ;
- Au versement des impôts recouverts, très probablement auprès d'une institution bancaire étrangère ou à la banque centrale d'une juridiction étrangère ;
- Au recouvrement des frais de recouvrement encourus par la juridiction requise.

3.4. MISE EN PLACE D'UN CADRE ADMINISTRATIF POUR L'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

Une juridiction qui s'engage dans une procédure d'ATR doit mettre en place des systèmes et des processus efficaces lui permettant de fournir une assistance effective. Elle doit identifier les acteurs nationaux compétents, les structures organisationnelles et les ressources nécessaires pour honorer ses engagements en matière d'assistance et permettre à ses agents de demander une assistance de manière efficace.

3.4.1. L'autorité compétente pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Les AC sont les agents publics chargés par l'instrument international applicable de traiter l'ATR. En général, les AC sont les ministres chargés des Finances ou leurs représentants dûment autorisés qui, en fonction de l'organisation spécifique de chaque juridiction, peuvent être des agents du ministère des Finances ou de l'administration fiscale.

Il existe trois possibilités principales en ce qui concerne l'organisation de l'AC pour l'ATR :

- Dans certaines juridictions, par exemple en Tunisie (voir Encadré 6), une AC spécifique sera désignée pour les besoins de l'ATR, distincte de l'AC désignée pour l'ER à des fins fiscales, la procédure amiable ou d'autres questions.
- Dans d'autres juridictions, par exemple en Afrique du Sud (voir Encadré 8), la même AC

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

peut être responsable de l'ATR en plus de ses responsabilités en tant qu'AC pour l'ER à des fins fiscales, la procédure amiable ou d'autres questions.

- Dans certaines juridictions, par exemple en Norvège (voir Encadré 7) et en France (voir Encadré 9), il existe une AC spécifique pour l'ATR qui s'occupe également de toutes les demandes d'ER liées à l'ATR.

Encadré 6. Tunisie : autorité compétente spécifique pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

En Tunisie, deux administrations distinctes rattachées au ministère des Finances sont compétentes en matière fiscale :

- La Direction Générale des Impôts (DGI) est responsable de l'assiette, de l'enquête, du contrôle et de la vérification des impôts, droits, taxes et autres prélèvements fiscaux.
- La Direction Générale de la Comptabilité Publique et du Recouvrement (DGCP) est chargée du recouvrement des créances fiscales. La DGCP est également chargée du recouvrement des autres créances publiques.

La DGCP est en charge de l'ATR. Au sein de la DGCP, l'unité du recouvrement est chargée de gérer les demandes entrantes et sortantes, en coordination avec les services externes (Trésorerie régionale des Finances et Trésorerie locale des Finances). Toutefois, l'ER dans le cadre de l'ATR est traité par la cellule d'ER de la DGI.

Alors que le Directeur général de la DGI est l'autorité compétente pour l'ER, le Directeur général de la DGCP est l'autorité compétente pour l'ATR. Ils peuvent déléguer leurs pouvoirs à cet égard à toute personne appropriée.

Source : Tunisie

3.4.2. Positionnement de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

L'existence d'une fonction efficace pour l'ATR influe grandement sur la capacité d'une juridiction à fournir et à recevoir efficacement de l'aide à ses partenaires étrangers. Une juridiction qui ne

Encadré 7. Norvège : une même autorité compétente pour l'échange de renseignements et l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

En Norvège, le ministère des Finances est l'autorité compétente pour toutes les questions afférentes à l'ATR.

Les pouvoirs de l'AC pour les questions relatives à l'application des dispositions d'ATR dans les accords internationaux ont été délégués à la Direction des impôts et au personnel juridique de la division du recouvrement.

L'AC concernant toutes les demandes individuelles entrantes et sortantes d'ATR et la compétence pour l'ER sur le recouvrement des dettes conformément aux accords d'ER ont été déléguées à une équipe spécialisée de l'administration fiscale norvégienne, le groupe d'assistance internationale au recouvrement des impôts (*Bistandsinnkrevning*), qui fait partie de la division du recouvrement.

Le groupe d'assistance au recouvrement fiscal international (*Bistandsinnkrevning*) est responsable à la fois de l'ER et de l'ATR.

Source : Ministère norvégien des Finances

dispose pas d'une fonction formalisée pour l'ATR peut avoir du mal à honorer ses engagements en matière d'assistance dans le cadre des accords internationaux pertinents.

Les juridictions doivent prendre en compte de nombreux facteurs pour déterminer le positionnement de la fonction. Ceux-ci incluent :

- L'identité de l'autorité compétente principale pour l'ATR et si les fonctions de l'autorité compétente ont été déléguées à une autre agence ou autorité ;
- La taille de la juridiction et les structures administratives/organisationnelles existantes pour la collecte et le recouvrement des impôts ;
- Le contenu de la mission prévue pour la fonction.

Bien qu'il n'existe pas d'approche unique pour la détermination du positionnement de la fonction, les trois modèles suivants sont les plus adoptés par les juridictions :

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

1. Le ministère des Finances gère la fonction d'ATR. Au sein du ministère des Finances, cette fonction peut être gérée par :
 - L'unité d'ER (si elle est située au sein du ministère des Finances) ;
 - La fonction de recouvrement de la dette fiscale nationale (si elle est placée au sein du ministère des Finances) ;
 - Une unité spécialisée pour l'ATR.
2. L'autorité fiscale gère la fonction d'ATR. Au sein de l'administration fiscale, cette fonction peut être gérée par l'une ou l'autre des entités suivantes
 - L'unité d'ER (si elle est positionnée au sein de l'autorité fiscale) ;
 - La fonction de recouvrement de la dette fiscale nationale (si elle est positionnée au sein de l'autorité fiscale) ;
 - Une unité spécialisée pour l'ATR.
3. Une autorité de recouvrement des impôts distincte gère la fonction pour l'ATR.

Quel que soit le choix du positionnement de la fonction, l'efficacité de l'assistance en pratique devrait déterminer la décision en faveur d'un modèle ou d'un autre. À ce titre, les juridictions doivent tenir compte de certains facteurs essentiels.

Modèle 1 : le ministère des Finances gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Dans certaines juridictions, la fonction d'ATR est gérée par le ministère des Finances. La décision de placer la fonction au sein du ministère des Finances peut être influencée par différents facteurs, tels que :

- **La taille de la juridiction** : au sein des juridictions de taille réduite, les missions fiscales ne sont pas toujours exercées par une autorité fiscale dédiée, mais plutôt par une unité, une division ou un département au sein du ministère des Finances. Par conséquent, toutes les activités liées à la fiscalité seront rattachées au ministère des Finances, y compris l'ATR.
- **Le système fiscal** : dans certaines juridictions, la fonction fiscale porte essentiellement sur les impôts indirects plutôt que sur les impôts directs et peut être gérée par le ministère des Finances. Ces juridictions peuvent donc placer la fonction ATR au sein du ministère des Finances également.
- **Les fonctions de l'autorité fiscale** : dans certaines juridictions, bien qu'il existe une autorité fiscale à part entière, certaines questions de politique et/ou de fiscalité internationale sont adressées par le ministère des Finances.
- **Le positionnement de l'unité d'ER** : dans certaines juridictions, l'unité d'ER est placée au sein du ministère des Finances. En raison des liens étroits entre la fonction d'ATR et le rôle de l'unité d'ER, les juridictions dont l'unité d'ER est logée au sein du ministère des finances peuvent également choisir de placer la fonction d'ATR au sein du ministère des Finances.
- **Le positionnement de la fonction de recouvrement de la dette fiscale nationale** : Dans certaines juridictions, la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales est gérée par le ministère des Finances. Il peut donc s'avérer efficace que la fonction d'ATR soit également placée au sein du ministère des Finances afin d'améliorer la coordination interne.

Le positionnement de la fonction d'ATR au sein du ministère des Finances dans les circonstances décrites ci-dessus peut permettre des synergies et des liens efficaces avec d'autres fonctions, par exemple l'unité ER ou la fonction de recouvrement de la dette fiscale nationale déjà située au sein du ministère des Finances.

Une juridiction doit prendre en compte les facteurs décrits dans le tableau 1 lorsqu'elle décide de positionner la fonction ATR au sein de l'unité ER, de l'unité de recouvrement des créances fiscales nationales ou même d'une unité dédiée au sein du ministère des Finances.

Quel que soit le modèle adopté, si une juridiction place la fonction d'ATR au sein du ministère des Finances, elle doit tenir compte des facteurs suivants pour qu'elle soit efficace :

- Le ministère des Finances devrait comprendre l'importance de l'ATR et lui accorder le niveau de priorité approprié.
- Le ministère des Finances doit disposer d'un personnel compétent et de ressources adéquates pour cette fonction, qui doivent refléter le niveau d'activité (c'est-à-dire le nombre de demandes envoyées et reçues).
- Il doit exister un cadre adéquat de communication et de coopération avec d'autres services du ministère des Finances et/ou de l'administration fiscale. Ceci est particulièrement important lorsque le recouvrement des impôts est effectué par une autre unité du ministère des Finances ou de l'administration fiscale,

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Tableau 1. **Positionnement de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales au sein du ministère des Finances**

Position de la fonction d'ATR	Facteurs influençant la position de la fonction d'ATR
<p>L'unité d'ER positionnée au sein du ministère des Finances gère la fonction d'ATR</p>	<p>Lorsque l'unité d'ER est déjà placée au sein du ministère des Finances, la juridiction peut positionner la fonction d'ATR au sein de l'unité d'ER en tenant compte des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● L'unité d'ER peut avoir déjà mis en place un cadre organisationnel pour coopérer avec les juridictions étrangères. Il peut donc être efficace d'utiliser le cadre administratif/organisationnel existant pour l'ER aux fins de l'ATR. ● L'unité d'ER peut déjà disposer d'un personnel possédant l'expérience, la formation et les compétences nécessaires en matière de fiscalité internationale. Le positionnement de la fonction d'ATR au sein de l'unité d'ER peut permettre de tirer parti des compétences existantes au sein de l'unité d'ER. ● L'unité d'ER peut avoir déjà mis en place un cadre efficace de collaboration avec l'administration fiscale (si elle est distincte du ministère des Finances et est chargée de la collecte et du recouvrement des créances fiscales) que la fonction d'ATR peut mettre à profit. ● L'unité d'ER peut avoir déjà établi un cadre solide pour protéger la confidentialité des informations échangées à des fins fiscales, qui peut être facilement étendu aux documents échangés dans le cadre d'une demande d'ATR.
<p>La fonction de collecte et de recouvrement des impôts au sein du ministère des Finances s'occupe de la fonction d'ATR</p>	<p>Une juridiction dont la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales est située au sein du ministère des Finances devrait envisager d'étendre ses responsabilités pour inclure l'ATR. L'unité de recouvrement des créances fiscales nationales peut avoir de l'expérience dans l'utilisation des lois et procédures nationales pour le recouvrement des impôts. L'intégration de la fonction d'ATR dans cette unité peut lui permettre de tirer parti de l'expérience, de la formation et des compétences des agents chargés de recouvrer les impôts nationaux, ainsi que des cadres administratifs et organisationnels existant, afin de fournir une assistance aux partenaires étrangers.</p> <p>L'encadré 6 donne l'exemple de la Tunisie où l'unité chargée du recouvrement des impôts nationaux au sein du ministère des Finances gère également la fonction d'ATR.</p>
<p>Une unité spécialisée du ministère des Finances gère la fonction d'ATR</p>	<p>Dans certaines juridictions, une unité autonome placée au sein du ministère des Finances (qu'il s'agisse d'une division de l'autorité fiscale ou d'une division distincte du ministère des Finances) gère la fonction d'ATR.</p> <p>La décision de créer une division autonome au sein du ministère des Finances peut être influencée par le désir de promouvoir la fonction d'ATR et de la séparer des activités de l'unité de recouvrement des impôts nationaux et de l'ER.</p>

Source: Global Forum Secretariat

ou lorsque l'ER est géré par une autre unité du ministère des Finances ou de l'administration fiscale. Ainsi, la fonction d'ATR doit être clairement identifiée dans l'organigramme du ministère des Finances et ses missions et rôles doivent être clairement définis. En outre, il doit exister des procédures documentées pour la communication entre les unités concernées du ministère des Finances et/ou de l'administration fiscale, en particulier le bureau chargé du recouvrement des impôts nationaux et l'unité d'ER. À cette fin, une procédure opérationnelle standard documentée doit

définir le déroulement du processus, les rôles des responsables et la mesure des performances convenues.

- Le ministère des Finances doit disposer de pouvoirs effectifs pour le recouvrement des impôts. Cela inclut des pouvoirs d'accès efficaces lui permettant de recueillir des informations, directement ou indirectement, qui facilitent l'identification des actifs ou des revenus à recouvrer. Par ailleurs, il devrait établir des liens efficaces avec l'administration fiscale pour le recouvrement des créances fiscales étrangères.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- La confidentialité des informations échangées dans le cadre d'une demande d'assistance au recouvrement de créances fiscales doit être préservée tout au long du processus d'échange (y compris lorsque l'administration fiscale est chargée de la collecte des informations).

Modèle 2 : l'autorité fiscale gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.

La fonction d'ATR permet de s'assurer que toutes les juridictions font usage de leurs accords juridiques internationaux pour recouvrer les impôts avec l'aide des autorités fiscales étrangères après épuisement des mesures de recouvrement disponibles en application de leurs législations et pratiques administratives.

Lorsque l'autorité fiscale est responsable de l'administration des lois fiscales, elle est particulièrement bien placée pour comprendre le potentiel de l'ATR dans l'amélioration de la MRN. Une juridiction qui a chargé l'autorité fiscale d'administrer ses lois fiscales, y compris de coopérer avec les juridictions étrangères sur les questions fiscales, devrait envisager de positionner la fonction d'ATR au sein de l'autorité fiscale.

La décision de placer la fonction d'ATR au sein de l'autorité fiscale peut être motivée par plusieurs facteurs, tels que :

- **Les fonctions de l'autorité fiscale** : dans les juridictions dotées d'une autorité fiscale à part entière, responsable de l'assiette, de la collecte et du recouvrement des impôts ainsi que des questions d'orientations politiques connexes, il peut être approprié de positionner la fonction d'ATR au sein de l'autorité fiscale. Lorsque cette fonction relève du ministère des Finances et que l'autorité fiscale est chargée du recouvrement des impôts, le ministère des Finances peut en dernier ressort s'appuyer sur l'autorité fiscale pour recouvrer les impôts.
- **Le positionnement de l'unité chargée de l'ER** : La fonction d'ATR peut avoir besoin de coordination avec l'unité d'ER (par exemple, pour demander à d'autres juridictions de notifier des documents confirmant les impôts établis et d'autres documents connexes, ou pour envoyer des demandes d'ER afin de confirmer la résidence de la personne redevable d'impôts ou d'établir l'existence de revenus ou d'actifs pouvant être ciblés pour le recouvrement).

Encadré 8. Afrique du Sud : L'Unité d'échange de renseignements gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

La fonction d'ATR est assurée par l'unité d'ER en collaboration avec l'Unité spécialisée de recouvrement des créances au sein de la fonction plus large de gestion de la dette du Service des impôts d'Afrique du Sud (SARS).

Pour l'ATR, le rôle de l'unité d'ER est d'assurer à la fois une fonction de gouvernance/supervision et une fonction administrative. L'unité d'ER vérifie qu'il existe un instrument juridique bilatéral ou multilatéral approprié comprenant un article permettant au SARS de collecter des impôts au-delà des frontières de l'Afrique du Sud, avec l'aide de l'autre juridiction, et au SARS de collecter, en Afrique du Sud, les impôts dus aux juridictions étrangères. L'unité d'ER a également la responsabilité de veiller à ce que les demandes d'ATR émanant de partenaires étrangers soient conformes aux exigences des accords internationaux.

D'un point de vue administratif, l'unité d'ER est chargée de faciliter les demandes en correspondant avec la juridiction requérante ou requise, ainsi que de tenir un registre sur l'état d'avancement des demandes et de veiller à ce que toutes les mesures de confidentialité et de protection des données soient respectées.

L'Unité spécialisée de recouvrement des créances est chargée de recouvrer les dettes étrangères comme s'il s'agissait de dettes dues au SARS et de tenir l'unité d'ER informée de l'état d'avancement du recouvrement.

En Afrique du Sud, la fonction d'ATR est organisée comme suit :

- L'unité d'ER comprend une AC déléguée pour l'ERD, l'ER spontanée et l'ATR et une autre AC déléguée pour l'EAR. L'unité reçoit et envoie toutes les demandes d'ATR en provenance et à destination de juridictions étrangères.
- Le coordonnateur d'ER reçoit les demandes d'ATR soit par courrier électronique crypté, soit par courrier recommandé. Le coordonnateur est chargé de dater, classer et enregistrer les demandes entrantes dans le système de gestion des dossiers du SARS, qui est hébergé sur le serveur sécurisé de l'ER du SARS. Dans le cas

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

des demandes sur papier, les copies papier sont scannées et classées électroniquement dans les dossiers liés. Les copies papiers sont ensuite déchetées à l'aide d'une déchiqueteuse. Le coordonnateur accuse réception des demandes.

- Le responsable de l'ER indique quel spécialiste opérationnel doit être chargé d'une demande particulière.
- Le spécialiste opérationnel de l'ER valide ensuite la demande en s'assurant qu'il existe un instrument juridique et, le cas échéant, que la demande est conforme à la fois à l'instrument juridique international et aux exigences législatives nationales. Si la demande satisfait à toutes les exigences nécessaires, le spécialiste opérationnel procède au traitement de la demande. Ce processus comprend :
 - La confirmation de la présence du contribuable en Afrique du Sud ;
 - La détermination de la connaissance ou non du contribuable par le SARS ;
 - Si ce n'est pas le cas, la recherche des coordonnées actuelles du contribuable, de son adresse, de sa situation professionnelle et de son patrimoine en Afrique du Sud.
- Toutes ces informations, ainsi que la demande, sont ensuite transmises au service de recouvrement de des créances internationales qui fait partie de l'Unité spécialisée de recouvrement des créances.
- Si la demande ne satisfait pas à l'une ou l'autre des exigences législatives, le spécialiste opérationnel de l'ER rédigera la correspondance confirmant cette situation pour signature par l'AC déléguée.
- L'unité d'ER gère également toutes les demandes émanant du SARS et destinées à des juridictions étrangères.

L'ER aux fins de l'ATR n'a lieu qu'entre les AC dûment désignées.

Dans le cadre du Modèle de gestion de la dette du SARS, la chaîne de valeur de la gestion de la dette est organisée en trois fonctions de recouvrement de la dette, à savoir :

- Régions : le recouvrement de la dette dans les 90 jours ;
- Services centralisés : la dette fiscale comprenant les remontées des régions pour les cas de plus de 91 jours mais de moins de 365 jours ;
- Recouvrement spécialisé, forcé et ciblé : le recouvrement spécialisé est classé dans la troisième catégorie et comprend le recouvrement international.

Lorsqu'il reçoit une demande, le Service de recouvrement international est tenu de vérifier dans le système SARS si le contribuable a une dette fiscale sud-africaine (nationale). Dans l'affirmative, le SARS doit d'abord recouvrer la dette intérieure. L'équipe de recouvrement international de la dette enverra une lettre officielle de mise en demeure notifiant au contribuable les impôts et/ou déclarations fiscales sud-africain(e)s non réglé(e)s. Le service de recouvrement international suivra la même procédure nationale pour la dette due à la juridiction étrangère, depuis la notification au contribuable de la dette étrangère conformément à la législation nationale, jusqu'à la demande d'un mandat d'exécution (demande ex parte) auprès d'un tribunal compétent pour autoriser le SARS à perquisitionner les locaux de la personne, dans le but de saisir et de vendre les actifs du contribuable. Lorsque le contribuable est disposé à se conformer à la notification, le SARS l'encourage à payer la créance fiscale directement à la juridiction requérante en utilisant les coordonnées de paiement fournies. Si le contribuable ne donne pas suite à la notification, le SARS prendra des mesures coercitives, c'est-à-dire qu'il demandera un mandat d'exécution au tribunal. Tout produit récupéré de la vente des actifs sera versé sur le « compte central étranger » du SARS et les fonds seront transmis par le SARS à la juridiction requérante en utilisant les coordonnées de paiement qu'elle a fournies.

De même, lorsqu'un agent de recouvrement national établit qu'un contribuable sud-africain a déménagé dans une autre juridiction et a laissé une dette fiscale en Afrique du Sud ou possède des actifs dans une autre juridiction, le SARS peut envoyer une demande d'ER à l'autorité compétente de l'autre juridiction par l'intermédiaire de l'unité d'ER, afin de déterminer si ledit contribuable se trouve effectivement dans une autre juridiction et s'il possède des actifs avant qu'une demande d'ATR ne soit émise, si la législation internationale le permet.

Source : Service des impôts sud-africain

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- **Le positionnement de l'unité de recouvrement de la dette fiscale** : Étant donné que la juridiction requise est tenue de traiter les impôts étrangers faisant l'objet d'une demande d'ATR comme s'il s'agissait des siens, la juridiction requise utilisera son cadre juridique et sa pratique administrative internes pour recouvrer la créance fiscale étrangère. Lorsque cette fonction est située au sein de l'autorité fiscale, un effet de synergie peut émerger en plaçant la fonction d'ATR au sein de l'autorité fiscale.

L'unité d'ER de l'autorité fiscale gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.

Dans les juridictions où la fonction d'ATR est hébergée au sein de l'administration fiscale, cette fonction peut être positionnée au sein de l'unité d'ER. Cette décision peut être motivée par différents facteurs, tels que :

- **Le positionnement et le rôle de l'AC (déléguee)** : si l'AC déléguée est la même pour l'ER et pour l'ATR, la communication avec les AC étrangères peut être simplifiée.
- **La coordination avec l'unité d'ER** : la fonction d'ATR peut être amenée à travailler en étroite collaboration avec l'unité d'ER, par exemple pour :
 - Demander des informations à une juridiction étrangère pour déterminer l'adresse du contribuable avant de procéder à la communication ou à la notification d'actes ;
 - Demander des informations à une juridiction étrangère pour déterminer s'il existe des actifs/ revenus détenus par ou pour le débiteur fiscal dans la juridiction étrangère avant de présenter une demande de mesures conservatoires ;
 - Demander des informations pour déterminer la disponibilité d'actifs détenus par ou pour le compte du débiteur fiscal et susceptibles d'être récupérés.

Par conséquent, le fait de placer cette fonction au sein de l'unité d'ER peut garantir une coordination plus efficace.

- **L'expérience de l'unité d'ER dans la mise en œuvre des accords internationaux et des dispositions relatives à la confidentialité** : étant donné que l'unité d'ER se focalise sur les questions de fiscalité internationale et qu'elle est en contact permanent avec les juridictions partenaires, le personnel de l'unité d'ER peut avoir de l'expérience et de l'expertise dans de nombreux domaines pertinents pour la fonction de l'ATR. Le fait de placer cette fonction au sein de l'unité d'ER peut garantir la disponibilité de l'expertise et du soutien du

personnel de l'unité d'ER et s'assurer qu'ils profiteront aux activités quotidiennes de la fonction d'ATR.

- **Un cadre de collaboration favorable avec d'autres services de l'administration fiscale** : l'unité d'ER dispose généralement de procédures établies pour collaborer avec d'autres services de l'administration fiscale, par exemple pour accéder à des informations qui peuvent être utiles pour la recherche d'actifs en vue de recouvrer des créances fiscales étrangères.

Pour les raisons sus-évoquées, le fait de situer la fonction d'ATR au sein de l'unité d'ER plutôt que dans une autre partie de l'administration fiscale peut permettre à cette fonction de réaliser toutes ses activités de manière efficace. L'encadré 8 présente l'expérience d'une juridiction dans l'utilisation de l'unité ER pour gérer la fonction ATR ainsi que la coordination avec l'unité de collecte/recouvrement des impôts nationaux.

L'unité de recouvrement des créances fiscales gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.

Dans certaines juridictions, la fonction d'ATR peut être située au sein de la fonction de recouvrement des impôts nationaux de l'autorité fiscale. Plusieurs facteurs peuvent être à l'origine de cette situation :

- **Taille et expérience de la juridiction** : Dans les juridictions où l'utilisation de l'ATR est limitée, il peut être approprié de localiser la fonction correspondante au sein de la fonction de recouvrement des créances fiscales afin d'utiliser efficacement les ressources disponibles et d'éviter des changements organisationnels importants.
- **Expertise de la fonction de recouvrement des créances fiscales** : L'unité chargée du recouvrement des impôts possède l'expertise et l'expérience nécessaires pour utiliser les outils juridiques et les procédures administratives nationales afin de recouvrer les impôts nationaux. Étant donné que la juridiction utilisera les mêmes outils et le même cadre pour recouvrer les créances fiscales étrangères, il peut être efficace de confier à la même fonction le recouvrement des créances fiscales nationales et étrangères.
- **Faire de l'ATR un élément clé du recouvrement des créances fiscales** : Le fait de positionner la fonction d'ATR dans la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales peut améliorer le profil de cette fonction pour les cadres supérieurs, les vérificateurs fiscaux opérant sur le terrain et les agents chargés du recouvrement des créances. Cela peut également rendre immédiatement évident pour les agents qu'après avoir épuisé les mesures nationales pour recouvrer

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

les créances fiscales, ils doivent envisager, dans des circonstances appropriées, la possibilité de demander une assistance pour recouvrer les impôts à l'étranger.

Les juridictions qui ont peu ou pas d'expérience en matière d'ATR peuvent envisager de mandater la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales pour traiter toutes les demandes d'ATR.

Une unité spécialisée au sein de l'administration fiscale gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales.

Dans d'autres juridictions, bien que la fonction d'ATR soit placée au sein de l'administration fiscale, elle n'est gérée ni par l'unité d'ER ni par l'unité de recouvrement des créances fiscales nationales. Dans ces juridictions, la fonction d'ATR est gérée par une unité spécifique. L'un des facteurs pouvant expliquer ce modèle est la taille importante et la complexité des opérations de l'autorité fiscale, qui rendent nécessaire l'existence d'une unité spécialisée chargée de gérer des fonctions de recouvrement spécifiques, y compris l'ATR. L'encadré 9 donne l'exemple d'une juridiction où la fonction d'ATR est placée sous la responsabilité d'une unité spécialisée au sein de l'administration fiscale, distincte de l'unité d'ER et de l'unité de recouvrement des créances fiscales nationales.

Le tableau 2 présente les facteurs à prendre en considération pour garantir l'efficacité de la fonction d'ATR au sein de l'autorité fiscale.

Modèle 3 : l'autorité de recouvrement des impôts gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Dans certaines juridictions, l'administration fiscale est responsable du recouvrement de la dette fiscale, mais lorsque des mesures coercitives sont nécessaires pour recouvrer une dette, celle-ci est transférée à une autorité de recouvrement distincte. Cette autorité de recouvrement de la dette fiscale peut gérer la fonction d'ATR. La décision de placer cette fonction au sein de l'autorité de recouvrement de la dette fiscale peut être motivée par la division nationale des responsabilités entre les tâches de « collecte » et les tâches de « recouvrement ». Les tâches de « collecte » impliquent l'utilisation de moyens non coercitifs tels que l'engagement avec les débiteurs fiscaux pour encourager le paiement avant la date d'échéance. Les pouvoirs de « recouvrement » impliquent l'utilisation de pouvoirs coercitifs, par exemple l'émission d'avis aux personnes qui détiennent ou pourraient détenir des sommes dues au débiteur fiscal afin qu'elles les versent à l'administration fiscale, les privilèges sur les comptes bancaires ou les biens, les procédures d'insolvabilité, entre autres. L'ATR relèverait de la deuxième catégorie. L'encadré 6 donne

Encadré 9. France : une unité spécialisée au sein de l'administration fiscale gère la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

En France, la fonction d'ATR est gérée au niveau national par la *Direction des Créances Spéciales du Trésor* (DCST) qui fait partie de l'administration fiscale (la *Direction générale des Finances publiques* (DGFIP)). Depuis sa création en 2010, la DCST est le point d'entrée unique pour le traitement des demandes ATR entrantes et sortantes.

Les demandes d'ATR de la France vers des juridictions étrangères

La DCST est l'interlocuteur unique de l'administration fiscale (DGFIP) en matière d'ATR. Elle est donc contactée directement par les bureaux locaux lorsqu'ils souhaitent envoyer une demande d'ATR à des juridictions étrangères.

La DCST analyse, valide et transmet la demande à la juridiction requise par un canal déterminé en amont. Elle se charge également du suivi, en utilisant son système interne de suivi informatique.

Une fois l'ATR terminée, les sommes recouvrées par la juridiction requise sont transférées à la DCST, qui est chargée de les remettre au bureau local qui a initié la demande d'ATR.

Les demandes d'ATR de juridictions étrangères adressées à la France

La DCST est également l'interlocuteur unique des AC étrangères qui souhaitent soumettre des demandes d'ATR à la France. Les demandes sont analysées, validées et intégrées dans le système de suivi informatique interne de la DCST. Le débiteur est alors contacté pour payer les sommes dues. Si le débiteur ne s'acquitte pas de sa dette, les mesures d'exécution forcée pour le recouvrement sont initiées directement par la DCST, qui agit en tant que comptable public et est chargée de remettre les sommes recouvrées à la juridiction requérante.

Source : Direction générale des Finances publiques (DGFIP), France

l'exemple d'une juridiction où la fonction d'ATR est placée sous la responsabilité d'une autorité de recouvrement fiscal distincte de l'autorité fiscale.

Pour garantir l'efficacité et l'efficacité d'une agence autonome gérant la fonction d'ATR, il convient de tenir compte des éléments suivants :

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Tableau 2. **Facteurs à prendre en considération lors du positionnement de la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales au sein de l'autorité fiscale**

Position de la fonction d'ATR	Facteurs à prendre en compte pour maximiser l'efficacité et l'efficace de la fonction d'ATR
<p>Dans l'unité d'ER</p>	<p>Lorsque la fonction d'ATR est établie au sein de l'unité d'ER, l'administration doit prendre en compte les éléments suivants pour la rendre efficace et efficiente :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Le désintérêt pour l'ATR peut avoir pour conséquence l'effacement de la fonction d'ATR par la fonction d'ER. Par conséquent, des ressources appropriées doivent être allouées à l'unité d'ER pour s'assurer qu'elle remplit correctement les deux fonctions. En outre, des formations spécifiques sur l'ATR devraient être dispensées au personnel de l'unité de l'ER ou du personnel compétent dans ce domaine devrait être affecté au sein de l'unité d'ER. Enfin, la place de la fonction d'ATR au sein de l'unité d'ER ainsi que ses missions et rôles doivent être clairement définis. ● À moins qu'elle ne soit habilitée à recouvrer les impôts, la fonction d'ATR doit assurer la liaison avec la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales qui exercera les pouvoirs prévus par le cadre juridique national pour recouvrer les créances fiscales étrangères. Il convient donc d'établir des canaux de communication appropriés avec la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales. ● Les processus d'ATR doivent être documentés. Ceux-ci doivent englober les interactions entre les processus d'ATR et d'ER au sein d'une même unité, ainsi qu'avec d'autres fonctions de l'administration fiscale. À cette fin, une procédure opérationnelle standard et documentée doit définir le déroulement du processus, les rôles des responsables et la mesure des performances convenues. ● La confidentialité des informations doit être préservée tout au long du processus d'ATR (y compris lorsque d'autres fonctions de l'autorité fiscale sont concernées).
<p>Dans l'unité ou le bureau de recouvrement des créances fiscales</p>	<p>Lorsque la fonction de recouvrement des créances fiscales gère la fonction d'ATR, l'efficacité et l'efficace de cette fonction exigent généralement que les facteurs suivants soient pleinement pris en compte et mis en place :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● La fonction de recouvrement des créances fiscales doit comprendre l'importance de l'assistance au recouvrement des créances fiscales étrangères et lui accorder le niveau de priorité approprié (en plus de son rôle de recouvrement des créances fiscales nationales). Il est essentiel que les juridictions prennent les mesures nécessaires pour recouvrer les créances fiscales étrangères comme s'il s'agissait de leurs propres créances fiscales. ● Un personnel compétent et des ressources adéquates doivent être consacrés à la fonction d'ATR. Ces agents doivent comprendre le fonctionnement des instruments juridiques internationaux en ce qui concerne l'ATR. En outre, le niveau des effectifs doit refléter le niveau d'activité (c'est-à-dire le nombre de demandes envoyées et reçues pour fournir une ATR). ● Il doit y avoir un bon cadre de communication et de coopération avec l'unité d'ER afin d'utiliser l'ER comme un outil complémentaire. Une procédure opérationnelle standard documentée doit définir le déroulement du processus, les rôles des responsables et la mesure des performances convenues dans les engagements entre l'unité ER et la fonction de recouvrement des créances fiscales. ● La confidentialité des informations échangées dans le cadre d'une demande d'ATR doit être préservée tout au long de la procédure d'assistance.

Position de la fonction d'ATR	Facteurs à prendre en compte pour maximiser l'efficience et l'efficacité de la fonction d'ATR
En tant qu'unité spécialisée	<p>Lorsque la fonction d'ATR est gérée par une unité spécialisée, distincte de l'unité d'ER et de l'unité de recouvrement des créances fiscales nationales, la juridiction peut prendre en considération les facteurs suivants pour garantir l'efficacité de cette fonction :</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Il devrait y avoir un bon cadre de communication et de coopération avec l'unité d'ER afin d'utiliser l'ER comme un outil complémentaire. ● À moins qu'elle ne soit habilitée à recouvrer les impôts, la fonction d'ATR doit assurer la liaison avec la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales qui exercera les pouvoirs prévus par le cadre juridique national pour recouvrer les créances fiscales étrangères. Il convient donc d'établir des canaux de communication appropriés avec la fonction de recouvrement des créances fiscales nationales.

Source: Secrétariat du Forum mondial.

- Lorsque la fonction d'ATR ne gère pas les demandes d'ER nécessaires pour effectuer l'ATR, des mécanismes de coordination efficaces doivent être mis en place avec l'unité d'ER, où qu'elle se trouve (que ce soit au ministère en charge des Finances ou à l'autorité fiscale).
- Il se peut que la juridiction doive recruter et former du personnel pour effectuer des tâches qui sont effectuées de la même manière dans l'unité d'ER ou l'unité de recouvrement des créances fiscales nationales, ce qui pourrait représenter une charge disproportionnée pour les petites juridictions.

L'encadré 10 contient une liste de contrôle des éléments essentiels qu'une juridiction doit prendre en compte lors de la mise en place d'une fonction d'ATR.

3.5. RESSOURCES POUR LA GESTION DE LA FONCTION D'ASSISTANCE TRANSFRONTALIÈRE AU RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES

Pour que la fonction d'ATR soit efficiente et efficace, des ressources adéquates doivent être consacrées au soutien de ses activités, faute de quoi elle pourrait ne pas être en mesure de traiter les demandes adressées à d'autres juridictions ni de recouvrer les créances fiscales étrangères pour le compte d'autres juridictions.

Les ressources allouées à cette fonction peuvent être un indicateur du fait que l'équipe dirigeante est informée de l'importance et de l'intérêt de l'ATR en tant que moyen de garantir la collecte de tous les impôts dûment établis, indépendamment du lieu où se situe le redevable, ses biens ou ses revenus.

Les ressources allouées à la fonction d'ATR doivent tenir compte de son niveau d'activité actuel ainsi que des tendances en matière d'utilisation de cette forme d'assistance administrative au sein de la juridiction. À cette fin, il est essentiel que cette fonction suive de près ses activités et tienne des statistiques fiables.

L'adhésion de l'équipe dirigeante est essentielle pour mettre en œuvre et maintenir une fonction d'ATR dotée de ressources suffisantes et fonctionnant de manière efficace. C'est pourquoi il convient d'en faire une priorité, en tant que l'une des premières étapes vers la participation de la juridiction à l'ATR. Les ressources susceptibles d'être prises en considération peuvent être classées en ressources organisationnelles, techniques, humaines et financières.

3.5.1. Ressources organisationnelles

La mise en place d'une fonction d'ATR exige que l'organisation concernée (ministère en charge des Finances, autorité fiscale ou autorité chargée du recouvrement des impôts) mette à disposition des installations appropriées, notamment des bureaux adaptés au niveau d'activité de la juridiction. L'attribution des locaux doit également tenir compte de la nécessité de garantir la confidentialité des informations échangées dans le cadre d'une demande d'ATR. La Boîte à outils du Forum mondial sur la gestion de la confidentialité et de la sécurité fournit des conseils supplémentaires sur la manière de garantir la confidentialité et de protéger les informations reçues dans le cadre d'accords internationaux d'ER⁵⁰.

50. OCDE (2020), *Boîte à outils pour la gestion de la confidentialité et de la sécurité de l'information*, www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-and-information-security-management-toolkit.htm.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Encadré 10. Aide-mémoire pour la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Les juridictions qui mettent en place une telle fonction pour l'ATR devraient accorder une attention particulière aux éléments suivants :

1. Des informations adéquates, actualisées et appropriées sont mises à la disposition de l'équipe dirigeante afin d'étayer la prise de décision concernant les exigences relatives à la création de la fonction et à son placement.
2. Un bureau centralisé est identifié pour positionner la fonction, en tenant compte du contexte spécifique de la juridiction. En général, la fonction devrait avoir des synergies claires avec la fonction de recouvrement des créances fiscales et l'unité d'ER.
3. Des mesures strictes de confidentialité et de protection des données sont en place dans le bureau où la fonction est exercée, notamment les mesures suivantes :
 - La mise en place de locaux sécurisés pour abriter la fonction et tous les documents et informations échangés dans le cadre d'une demande d'ATR, tels que des lecteurs de cartes d'accès et/ou des lecteurs biométriques, la vidéo surveillance et des dispositifs de surveillance par alarme.
 - L'existence de verrous pour conserver les copies papier des dossiers/documents dont l'accès est limité au personnel de la fonction, tandis que les fichiers électroniques sont stockés dans un serveur séparé uniquement accessible par le personnel de la fonction.
 - L'usage d'outils de cryptage et de décryptage utilisés pour protéger et renforcer la confidentialité.
 - L'interdiction d'accès des locaux de la fonction au personnel non autorisé, l'accès aux personnes non-membres du personnel n'étant autorisé qu'après accord préalable.
4. Toutes les demandes d'ATR sont séparées des documents officiels du contribuable, triées et classées ou diffusées conformément aux directives et procédures de confidentialité.
5. La délégation des pouvoirs de l'AC pour l'ATR du ministre en charge des Finances au chef de l'autorité fiscale et à certains des fonctionnaires qui exercent quotidiennement des fonctions effectives d'ATR (par exemple, le chef de ladite fonction) est entreprise et est consignée par écrit.
6. Un manuel/guide est mis en place pour fournir des conseils sur la gestion des demandes d'ATR, et des modèles de communication avec les juridictions partenaires sont mis à la disposition du personnel. Le personnel de la fonction reçoit une formation interne axée sur le recouvrement des créances fiscales, la fiscalité internationale, la coopération internationale et la confidentialité.
7. Un plan de continuité des activités est en place pour maintenir les activités de la fonction et les questions relatives au personnel, telles que les congés et les programmes d'absence du bureau, doivent être gérées de manière à ce que certains membres du personnel soient disponibles pour gérer les activités de la fonction à n'importe quel moment de l'année. Cela inclut l'utilisation d'une adresse électronique gouvernementale générique unique accessible à l'ensemble du personnel de la fonction.
8. Des équipements appropriés tels que des ordinateurs, des téléphones fixes, des imprimantes, un scanner, une déchiqueteuse, etc. sont disponibles au sein de la fonction.
9. Une base de données de suivi des dossiers (qui peut être aussi simple qu'une feuille de calcul Excel ou un logiciel plus complexe, en fonction du volume de demandes d'assistance au recouvrement des créances fiscales de la juridiction) est mise en place pour enregistrer et suivre les demandes reçues et celles qui ont été faites. La base de données permet de suivre les dossiers et de les garder en vue.
10. La stratégie d'activité et les mesures/indicateurs de performance permettant de contrôler les tâches sont définis au début de chaque exercice financier.

Source : Secrétariat du Forum mondial

Outre la mise à disposition d'un espace de bureau adéquat, la juridiction doit mettre en place des structures, des processus et des procédures pour gérer cette fonction. Un manuel étape par étape⁵¹ doit être adopté pour guider le personnel dans le

traitement des demandes d'ATR. Ce manuel doit décrire la procédure à suivre pour les demandes envoyées et reçues par la juridiction, et notamment les points suivants :

- La préparation et l'envoi d'une demande ;
- La réception, la validation et l'acceptation ou le refus de la demande ;

51. Voir le Manuel sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement des impôts, approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 janvier 2007, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/oecdmanualonassistanceinthecollectionoftaxes.htm.

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

- Le recouvrement de la créance fiscale étrangère ;
- Le traitement des paiements à la juridiction étrangère ;
- La clôture de la demande d'assistance ;
- La fourniture d'un retour d'information aux partenaires conventionnels.

Les procédures d'ATR doivent également être connues de l'ensemble de l'organisation qui gère la fonction (ministère des Finances, autorité fiscale ou autorité de recouvrement de la dette fiscale). La juridiction doit sensibiliser le personnel concerné au potentiel de l'ATR pour la juridiction et aux procédures à suivre pour demander de l'assistance.

En outre, le processus opérationnel dédié à l'ATR doit être mis en place et configuré de manière à éviter toute perturbation lorsque le personnel actuel est réaffecté à d'autres fonctions ou quitte l'organisation.

Enfin, la juridiction doit communiquer sur son AC pour l'ATR au sein de son organisation (ministère des Finances, autorité fiscale ou autorité de recouvrement de la dette fiscale) et à ses homologues étrangers. Ces informations peuvent être communiquées en interne lors de séances de sensibilisation destinées aux agents, par le biais de bulletins d'information et sur l'intranet de l'organisation. La communication externe peut se faire par la mise à jour de la base de données sécurisée des AC du Forum mondial, sur le site web de l'organisation et par des contacts réguliers avec les partenaires les plus importants de la juridiction.

3.5.2. Ressources techniques

La fonction d'ATR doit disposer de ressources techniques telles que des ordinateurs, des imprimantes/copieurs, des déchiqueteuses de papier et des installations de stockage ainsi que des logiciels appropriés qui seront utilisés pour gérer les flux d'informations sur la demande d'ATR, de manière confidentielle.

Il convient de mettre en place des moyens de communication appropriés avec les partenaires étrangers. Cela comprend l'accès à des lignes téléphoniques internationales et à des installations pour des réunions en visioconférence. Une adresse électronique générique et officielle dédiée au personnel affecté et à la communication avec les partenaires conventionnels peut permettre que toute information concernant les demandes ne soit accessible qu'aux agents compétents, tout en garantissant sa confidentialité et son utilisation appropriée.

La juridiction doit également envisager de mettre en place un système de suivi des demandes d'ATR envoyées et reçues afin de s'assurer qu'elles sont traitées efficacement. Il peut s'agir d'un simple outil de suivi Excel ou d'une base de données plus sophistiquée, en fonction du nombre de demandes envoyées et reçues par la juridiction.

3.5.3. Ressources financières

Une juridiction doit prévoir dans son budget des ressources financières suffisantes pour couvrir les différents coûts liés à la demande et à la fourniture de l'assistance au recouvrement des impôts, notamment :

- Les espaces de bureau et les frais généraux liés au fonctionnement du bureau, y compris les frais de téléphone, d'Internet et d'envoi postal ;
- Les ressources informatiques : sécurisation des bureaux physiques par des technologies d'accès et de contrôle, sécurisation des communications électroniques, création et maintenance d'outils de contrôle et de bases de données ;
- Les frais engagés pour faire face aux contestations de la validité des créances fiscales qui font l'objet d'une demande d'ATR adressée à des juridictions étrangères ;
- Les coûts supportés par la juridiction requise pour recouvrer les impôts faisant l'objet d'une demande d'ATR ;
- Les frais de traduction des documents accompagnant la demande d'ATR ;
- La formation sur l'ATR et d'autres compétences pertinentes, ainsi que les coûts de participation à des événements régionaux et/ou internationaux sur l'ATR.

Selon le modèle adopté pour mettre en place une fonction d'ATR, l'équipe dirigeante de l'administration publique concernée doit veiller à ce qu'un budget spécifique soit prévu pour cette fonction. Cette fonction doit surveiller en permanence les demandes envoyées et reçues et demander des fonds supplémentaires pour soutenir son niveau d'activité.

3.5.4. Ressources humaines

L'efficacité et l'efficacités de la fonction d'ATR dépendent de la qualité des ressources humaines qui lui sont affectées. La juridiction doit donc prendre grand soin de nommer comme AC déléguée pour l'ATR et de désigner comme personnel chargé de gérer la fonction au quotidien, des agents possédant les qualités et les

Mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

compétences requises. Des compétences spécifiques pourraient être intégrées dans le cadre de compétences de la juridiction qui guide le recrutement du personnel de l'administration fiscale ou des départements concernés du ministère des Finances (voir annexe C).

Les indicateurs de performance permettant de contrôler la fonction d'ATR doivent être définis au début de

chaque exercice financier. Ces mesures annuelles doivent être conformes aux lignes directrices énoncées dans le manuel de la juridiction concernée et doivent être prises en compte dans le cadre des discussions annuelles sur les performances qui peuvent avoir trait à l'impact de l'ATR. L'annexe D fournit une liste d'indicateurs permettant de mesurer la performance de la fonction d'ATR.

Annexes



Annexe A : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans les modèles de convention fiscale

Annexe A.1 : Disposition relative à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune

Article 27 - Assistance en matière de recouvrement des impôts

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États 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 d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à cette Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts.
3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.
4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État 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 État, être acceptée aux fins de l'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État 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 État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.
5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.
6. Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organes administratifs de l'autre État contractant.

- 7.** Lorsqu'à tout moment après qu'une demande a été formulée par un État contractant en vertu du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être :
- a)** dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement, ou
 - b)** dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.
- 8.** Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :
- a)** de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
 - b)** de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
 - c)** de prêter assistance si l'autre État 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 les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'autre État contractant.

Source : Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune

Annexe A.2 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans le modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Article 27 - Assistance à la perception des taxes

- a) Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
- b) L'expression « créance fiscale » utilisée dans le présent article désigne une somme due au titre des impôts visés par la convention ainsi que les intérêts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention ou à tout autre instrument auquel les États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ce montant.
- c) Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.
- d) Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État 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 État, être acceptée aux fins d'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État 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 État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.
- e) Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.
- f) Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organismes administratifs de l'autre État contractant.
- g) Quand à tout moment après qu'une demande a été formulée par un État contractant en vertu des paragraphes 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être
 - (a) Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement; ou créance fiscale cesse d'être dans le cas d'une demande présentée au titre du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est exécutoire au titre du droit de cet État et qui est due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut pas, au titre du droit de cet État, empêcher le recouvrement, ou
 - (b) Dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer

son recouvrement, les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.

- h)** Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :
- (a)** De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;
 - (b)** De prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
 - (c)** De prêter assistance si l'autre État 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 les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages que peut en tirer l'autre État contractant.

Source : Modèle de convention de double imposition des Nations Unies entre les pays développés et les pays en développement

Annexe A.3 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans l'accord de l'ATAF sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale – traduction française à des fins d'information

Article 7: Assistance au recouvrement

1. À la suite d'une demande, la partie requise fournit son concours à la partie requérante pour le recouvrement des créances fiscales.
2. L'expression « créance fiscale » utilisée dans le présent article désigne une somme due au titre des impôts couverts par le présent accord, ainsi que les intérêts, majorations de droits, surtaxes, pénalités de retard et frais de perception ou de conservation afférents à cette somme sur la base de la législation nationale, dans la mesure où l'imposition en cause n'est pas contraire à tout autre instrument conclu entre la partie requérante et la partie requise.
3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant fait l'objet d'un titre exécutoire au titre de la législation de cet État et qu'elle est due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut pas, au titre de la législation nationale de cet État, en empêcher le recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande de l'autorité compétente de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par l'autorité compétente de la partie requise. Cette créance fiscale est recouvrée par la partie requise conformément aux dispositions de sa législation nationale applicable à l'application et au recouvrement de ses propres impôts, comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de la partie requise.
4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance pour laquelle cet État peut, au titre de sa législation, prendre des mesures conservatoires en vue d'en assurer le recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande de cet État, acceptée aux fins d'adoption de mesures conservatoires par l'autorité compétente de l'État requis. L'État requis prend des mesures conservatoires concernant cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation nationale, comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de l'État requis, même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas exécutoire dans l'État dont il est question en premier ou est due par une personne qui a le droit d'en empêcher le recouvrement.
5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, une créance fiscale acceptée par un État requis aux fins du paragraphe 3 ou 4 n'est pas, dans cet État, soumise aux délais ou ne bénéficie d'aucune priorité applicable à une créance fiscale au titre de la législation de cette partie en raison de sa nature. En outre, une créance fiscale acceptée par un État requis aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne bénéficie, dans cet État, d'aucune priorité applicable à cette créance fiscale au titre de la législation de la partie requérante.
6. Les procédures relatives à l'existence, à la validité ou au montant d'une créance fiscale d'un État requérant ne sont pas engagées devant les tribunaux ou les organes administratifs de la partie requise.
7. Lorsque, à tout moment après qu'une demande a été faite par un État requérant au titre du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'État requérant n'ait perçu et remis à la partie requérante la créance de recettes correspondante, cette créance de recettes cesse d'être
 - (a) dans le cas d'une demande présentée au titre du paragraphe 3, une créance fiscale de l'État requérant qui est exécutoire au titre du droit de cette partie et qui est due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut pas, au titre du droit de cet État, en empêcher le recouvrement, ou
 - (b) dans le cas d'une demande présentée au titre du paragraphe 4, une créance fiscale de l'État requérant pour laquelle cet État peut, au titre de sa législation, prendre des mesures conservatoires en vue d'en assurer le recouvrement

L'autorité compétente de la partie requérante notifie rapidement ce fait à l'autorité compétente de l'État requis et, au choix de l'État requis, l'État requérant suspend ou retire sa demande.

8. En aucun cas, les dispositions du présent article ne peuvent être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :
- (a) de prendre des mesures administratives contraires à la pratique administrative de cet État ou de l'État requérant ;
 - (b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;
 - (c) de fournir une assistance si l'État requérant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas, prévues par sa législation ou sa pratique administrative ;
 - (d) de fournir une assistance dans les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est manifestement disproportionnée par rapport aux avantages que peut en tirer l'État requérant.

Source : Accord ATAF sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

Annexes

Annexe A.4 : Dispositions relatives à l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans la convention de la Communauté andine concernant l'impôt sur le revenu et la fortune (décision 578). traduction française à des fins d'information

Article 21 : Assistance dans les procédures de recouvrement

Les pays membres se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dus par un certain contribuable au moyen de mesures qui sont définitives ou exécutoires au titre de la législation de l'État requérant.

Les demandes d'assistance ne peuvent être faites que si les biens du débiteur fiscal situés dans le pays membre créancier sont insuffisants pour couvrir le montant de la dette fiscale.

Sauf accord contraire des autorités compétentes des États membres, il est réputé que :

- (a) Les dépenses ordinaires engagées par un État membre qui s'est engagé à fournir l'assistance sont supportées par ce pays.
- (b) Les dépenses extraordinaires engagées par l'État membre qui s'est engagé à fournir l'assistance sont supportées par le pays membre demandeur et sont payables quel que soit le montant à recouvrer en sa faveur.

Le présent article est interprété conformément à la législation nationale des États membres.

Source : Convention de la Communauté andine concernant l'impôt sur le revenu et la fortune (décision 578)

Annexe B : Modèle de protocole d'entente

Annexe B.1 : Modèle de protocole d'entente de l'OCDE en matière d'assistance au recouvrement des impôts fondé sur l'article 27 du Modèle de Convention fiscale sur le revenu et la fortune. Traduction française à des fins d'information.

Introduction

Le présent Module propose un modèle de protocole d'entente (PE) qui peut servir d'accord de travail entre les administrations fiscales qui ont les capacités et qui souhaitent se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Le modèle de protocole d'entente repose sur l'utilisation comme instrument juridique prévoyant l'assistance en matière de recouvrement des impôts de la convention fiscale bilatérale fondée sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Les États qui utilisent pour l'assistance mutuelle une autre base juridique ou une des versions modifiées de l'article 27 devront modifier le modèle de protocole d'entente en conséquence. De même, les différences entre les législations nationales nécessiteront des modifications de ce modèle. Toutes les situations incluses dans le présent modèle de protocole d'entente sont examinées dans le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts. Un modèle de protocole d'entente distinct a été élaboré pour l'assistance au recouvrement des impôts sur la base de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Protocole d'entente entre les autorités compétentes de (l'État A) et de (l'État B) concernant l'assistance :

Conformément aux dispositions de la [Convention fiscale entre (État A) et (État B)], les autorités compétentes désignées conviennent que les procédures suivantes s'appliqueront à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales nées dans les États respectifs.

Autorités compétentes

Les demandes d'assistance et la correspondance y afférente seront envoyées à l'adresse suivante :

- a) Dans l'État A : [compléter]
- b) Dans l'État B : [compléter]

Impôts couverts

Les demandes de recouvrement peuvent porter sur les impôts suivants prévus par la [Convention fiscale entre (l'État A) et (l'État B)] :

- a) Dans l'État A : impôts imposés au titre de (nom de la disposition législative)
- b) Dans l'État B : impôts imposés au titre de (nom de la disposition législative)

Confidentialité

La confidentialité des informations échangées aux fins de l'assistance au recouvrement des impôts est régie par l'article relatif à l'échange de renseignements de la convention entre (l'État A) et (l'État B).

[Insérer les conditions de confidentialité de la convention fiscale ; toute règle nationale pertinente].

Documents à joindre à la demande

Les documents suivants doivent accompagner la demande d'assistance :

Une copie officielle du titre permettant l'exécution. Dans le cas de demandes :

- De la part de l'État A, il s'agit de ...
- De la part de l'État B, il s'agit de ...

Une déclaration de l'autorité compétente de l'État demandeur confirmant que :

- Le titre de créance fiscale est exécutoire au titre de la législation de l'État requérant ;
- La créance fiscale est due par une personne qui ne peut, au titre de la législation de l'État requérant, s'opposer à son recouvrement ;
- L'État requérant a pris toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative pour recouvrer la créance ;
- Les informations contenues dans la demande et dans les documents joints sont correctes.

[Pour les autres documents à inclure, voir le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement de l'impôt.]

Montant minimum

Les autorités compétentes ne demanderont pas ou ne fourniront pas d'assistance au recouvrement lorsque la créance fiscale est inférieure à (chiffre et devise A) ou (chiffre et devise B).

Monnaie et taux de change

L'État requérant exprime le montant de la créance à percevoir dans la monnaie de l'État requérant et dans la monnaie de l'État requis. Le taux de change à utiliser sera le taux de change indiqué :

- a) Dans l'État A :
- b) Dans l'État B :

Années couvertes

Les demandes d'assistance au titre du présent protocole d'entente peuvent porter sur des créances fiscales qui ont fait l'objet d'une décision définitive après le (JJMMAA).

Limites de temps

Les délais au-delà desquels une créance ne peut plus être recouvrée sont régis par le droit de l'État requérant. Pour les options de suspension de délai, voir la partie I du Manuel sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement des impôts.

Âge des réclamations

1. L'État requis n'est pas tenu de donner suite à une demande d'assistance si la créance fiscale date de plus de XX ans.

2. La date de début pour le calcul de la période de XX ans sera :

- a) Lorsqu'une créance fiscale de l'État requérant n'est pas contestée, la date à laquelle le titre exécutoire a été établi par l'État requérant conformément à la législation en vigueur dans cet État ;
- b) Lorsqu'une créance fiscale de l'État requérant est contestée, la date à laquelle l'État requérant établit que la créance ou le titre permettant le recouvrement n'est plus contesté.

Calcul des intérêts au cours de la période de recouvrement

Option 1 : L'État requérant calcule et fournit régulièrement à l'État requis une mise à jour du montant des intérêts produits après que la demande a été acceptée aux fins de recouvrement par l'État requis. Ces mises à jour doivent être ajoutées à la créance à recouvrer et ne doivent pas nécessairement faire l'objet d'une nouvelle demande.

Option 2 : L'État demandeur calcule le montant des intérêts produits après l'acceptation de la demande de recouvrement. Après avoir reçu l'argent collecté, l'État demandeur peut présenter une nouvelle demande d'assistance concernant uniquement les intérêts supplémentaires, à condition que ces derniers dépassent le montant minimum.

Option 3 : L'État requis calcule les intérêts pendant la période de recouvrement, en appliquant son propre taux d'intérêt, et les ajoute au montant à recouvrer.

Option 4 : L'État requis calcule les intérêts pendant la période de recouvrement en appliquant le taux d'intérêt de l'État requérant et les ajoute au montant à recouvrer.

Report, paiement échelonné et renonciation aux réclamations

1. L'État requis est responsable de l'examen et de l'acceptation du report et du paiement échelonné.
2. L'État requis ne peut accepter un compromis sur la créance ou remettre la créance en tout ou en partie sans l'accord de l'État requérant. L'État requis peut être amené à cesser le recouvrement de la créance étrangère dans les conditions suivantes :
 - a) Le contribuable a bénéficié d'un plan de règlement de dettes au titre de la législation de l'État requis ;
 - b) Le contribuable est une entreprise en liquidation ou en administration pour cause d'insolvabilité ;
 - c) ...

Coûts de recouvrement

Les frais ordinaires liés à l'assistance sont supportés par l'État requis et les frais extraordinaires liés à l'assistance sont supportés par l'État requérant selon un accord préalable entre les autorités compétentes des deux États.

Les frais ordinaires sont ceux prévus dans le cadre d'une procédure nationale normale de recouvrement et les frais extraordinaires sont définis comme ceux encourus lorsqu'un type particulier de procédure, qui n'est pas habituellement utilisé dans l'État requis, est utilisé à la demande de l'autre État, ou les frais supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs, les frais de procédure judiciaire et de faillite.

Dès que l'autorité compétente de l'État requis prévoit que des frais extraordinaires peuvent être encourus, elle en informe l'autorité compétente de l'État requérant et indique, si possible, le montant estimé de ces frais. L'État requérant informe l'État requis dans les meilleurs délais s'il accepte ces frais extraordinaires.

Transfert des paiements à l'État demandeur

Toute somme recouvrée par l'État requis, y compris, le cas échéant, les intérêts, est transférée à l'État requérant dans la monnaie de l'État requis.

1. Le transfert aura lieu dans un délai de [XX jours] à compter de la date à laquelle le recouvrement a été effectué.
2. Les montants perçus par l'État requis seront transmis au :
 - a) Dans l'État A : (nom de la banque, code SWIFT ou IBAN, numéro de compte, nom du titulaire du compte, etc.)
 - b) Dans l'État B : (nom de la banque, code SWIFT ou IBAN, numéro de compte, nom du titulaire du compte, etc.)

Lorsqu'un montant est transféré, l'autorité compétente de l'État requis en informe l'autorité compétente de l'État requérant.

Délais de réponse à une demande

Les autorités compétentes conviennent d'accuser réception de la demande d'assistance dans un délai de [XX jours]. Les autorités compétentes conviennent de rendre compte de l'état d'avancement des actions de recouvrement dans un délai de [XX mois].

Communication entre les autorités compétentes

Les autorités compétentes conviennent de communiquer par des moyens électroniques sécurisés lorsque cela est possible. Elles conviennent également, en cas d'urgence, de correspondre par téléphone, sous réserve d'une confirmation écrite.

Langue

Toutes les informations et tous les renseignements communiqués entre les autorités compétentes en rapport avec une demande d'assistance sont communiqués dans la langue [XX].

Les documents suivants doivent être accompagnés d'une traduction dans la langue de l'État requis :

- a) Les demandes adressées à l'État A :
- b) Les demandes adressées à l'État B :

Modifications potentielles de la demande

Dès réception par l'État requis, par écrit ou sous forme électronique, d'une notification par l'État requérant d'une modification du montant de la créance fiscale, lorsque cette modification entraîne une réduction du montant de la créance, l'État requis poursuit l'action en recouvrement de la créance, mais cette action est limitée au montant restant à recouvrer.

Si, au moment où l'État requis est informé de la réduction du montant de la créance, un montant supérieur au montant restant dû a déjà été reçu, mais que la procédure de transfert n'a pas encore été entamée, l'État requis rembourse le trop-perçu à la personne qui y a droit.

Dès réception par l'État requis, par écrit ou sous forme électronique, d'une notification par l'État requérant d'une

modification du montant de la créance de recettes, lorsque cette modification entraîne une augmentation du montant de la créance :

- a) La demande supplémentaire sera traitée, dans la mesure du possible, par l'État requis en même temps que la demande initiale ;
- b) Lorsque, de l'avis de l'État requis, la consolidation de la demande complémentaire avec la demande initiale n'est pas possible, l'État requis n'est tenu de donner suite à la demande complémentaire que si celle-ci porte sur un montant au moins égal au montant minimum visé ci-dessus.

Créances irrécouvrables

Lorsque l'autorité compétente de l'État requis détermine qu'une créance fiscale ne peut être recouvrée, elle renvoie la demande accompagnée d'un rapport précisant les raisons pour lesquelles la créance ne peut être recouvrée.

Retrait d'une demande

Si la demande d'assistance au recouvrement devient sans objet, l'autorité compétente de l'État requérant notifie immédiatement, par téléphone ou par télécopie, à l'autorité compétente de l'État requis que la demande est retirée. Cette notification est suivie d'une notification écrite de l'autorité compétente de l'État requérant. L'autorité compétente de l'État requis accuse réception, par écrit, du retrait de la demande.

Inventaire/commentaires

1. Chaque État informe annuellement l'autre du nombre de demandes d'information et de demandes d'assistance au recouvrement envoyées et reçues chaque année, du montant des créances concernées et des montants perçus.
2. Les autorités compétentes peuvent se consulter à tout moment afin d'assurer une mise en œuvre efficace du présent protocole.

Mécanismes de résolution des conflits

Les autorités compétentes se consultent, le cas échéant, en cas de litige résultant de l'application du programme d'assistance au recouvrement. Les procédures relatives à l'existence, à la validité ou au montant d'une créance fiscale d'un État demandeur ne peuvent être engagées que devant les juridictions ou les organes administratifs de cet État demandeur.

Date d'entrée en vigueur et modifications

1. Le présent protocole prend effet [à la signature] le [à la plus tardive des deux dates de signature].
2. Le présent protocole peut être modifié à tout moment par accord entre les autorités compétentes.
3. Le présent protocole est conclu pour une durée indéterminée. Il peut être résilié par notification écrite de l'une ou l'autre autorité compétente.
4. Le présent protocole sera évalué [xx] ans après sa date d'entrée en vigueur.

Source : Modèle de protocole d'entente sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts fondé sur l'article 27 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49102492.pdf.

Annexe B.2 : Modèle de protocole d'entente de l'OCDE sur l'assistance au recouvrement des impôts, fondé sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Traduction française à des fins d'information.

Introduction

Le présent module propose un modèle de protocole d'entente (PE) qui peut servir d'accord de travail entre les administrations fiscales qui sont en mesure et souhaitent se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement des créances fiscales. Le modèle de mémorandum d'entente part du principe que l'instrument juridique utilisé comme base de l'assistance au recouvrement des impôts est la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après dénommée « la Convention »). Des différences dans la législation nationale peuvent nécessiter des modifications de ce modèle. Toutes les questions incluses dans le présent modèle de mémorandum d'accord sont examinées dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts. Un modèle de protocole d'entente distinct a été élaboré pour l'assistance au recouvrement sur la base d'une convention fiscale bilatérale.

Protocole d'entente entre les autorités compétentes de (l'État A) et de (l'État B) concernant l'assistance au recouvrement des créances fiscales :

Conformément aux dispositions de la Convention, les autorités compétentes soussignées conviennent que les procédures suivantes s'appliqueront à l'assistance mutuelle concernant le recouvrement des créances fiscales nées dans les États respectifs.

Autorités compétentes

Les demandes d'assistance et la correspondance y afférente seront envoyées à l'adresse suivante :

- a) Dans l'État A :
- b) Dans l'État B :

Impôts couverts

Les demandes de recouvrement concernent les impôts couverts par la Convention :

- a) Dans l'État A, les impôts énumérés dans l'annexe A de la convention de l'État A, à condition que l'État B ne se réserve pas le droit de ne pas accorder d'assistance pour le recouvrement de tous les impôts ou de certains impôts énumérés conformément à l'article 30-1-b de la convention ou de certaines créances fiscales conformément à l'article 30-1-c de la convention.
- b) Dans l'État B, les impôts énumérés dans l'annexe A de l'État B à condition que l'État A ne se réserve pas le droit de ne pas accorder d'assistance pour le recouvrement de tous les impôts ou de certains impôts énumérés conformément à l'article 30-1-b de la convention ou de certaines créances fiscales conformément à l'article 30-1-c de la convention.

Confidentialité

La confidentialité des informations échangées aux fins de l'assistance au recouvrement des créances fiscales est régie par l'article 22 de la Convention.

[Les autorités compétentes peuvent se mettre d'accord sur le fait de savoir si les conditions de secret applicables dans la Partie qui fournit les informations sont plus restrictives].

Documents à joindre à la demande⁵²

Les documents suivants doivent accompagner la demande d'assistance :

1. Une copie officielle de l'acte permettant l'exécution de la créance fiscale. Dans le cas de demandes
 - par l'État A, il s'agit de ...
 - par l'État B, cette volonté consiste à ...
2. Une déclaration de l'autorité compétente de l'État demandeur confirmant que :
 - La créance fiscale concerne un impôt couvert par la Convention pour lequel l'État requis n'a pas formulé de réserve en vue d'accorder une assistance au recouvrement des créances fiscales.
 - La créance fiscale n'est pas contestée
ou, lorsqu'elle est adressée à une personne qui n'est pas un résident de l'État requérant, la créance fiscale ne peut être contestée (**sauf accord international conclu entre les autorités habilitées à engager l'État au titre de l'ordre constitutionnel interne, comme le prévoit l'article 11, paragraphe 2**).
 - La créance fiscale est exécutoire au titre de la législation de l'État requérant.
 - L'État requérant a mis en œuvre toutes les mesures disponibles sur son propre territoire pour recouvrer la créance, sauf lorsque le recours à ces mesures donnerait lieu à des difficultés disproportionnées.
 - La demande est conforme à la législation et aux pratiques administratives de l'État requérant ;
 - Les informations contenues dans la demande et dans les documents joints sont correctes.

Le titre permettant l'exécution dans l'État requérant est, le cas échéant et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu ou complété dans les meilleurs délais après la date de réception de la demande d'assistance, par un titre permettant l'exécution dans ce dernier État.

[Pour les autres documents à inclure, voir la partie III du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance au recouvrement de l'impôt.]

Montant minimum

Les autorités compétentes ne demanderont pas ou ne fourniront pas d'assistance au recouvrement lorsque la créance fiscale est inférieure à (chiffre et devise A) ou (chiffre et devise B).

52. Si la créance fiscale concerne une personne décédée ou ses ayants droit, l'État requérant doit informer l'État requis de la limite du montant recouvrable et fournir des détails sur la valeur de la succession ou des biens acquis par chaque bénéficiaire de la succession. En effet, le paragraphe 3 de l'article de la Convention stipule que le montant de l'impôt recouvré auprès de chacune des personnes bénéficiant de la succession et contre lesquelles une créance peut encore être formée ne doit pas excéder la valeur de sa part de la succession.

Monnaie et taux de change

L'État requérant exprime le montant de la créance à percevoir dans la monnaie de l'État requérant et dans la monnaie de l'État requis. Le taux de change à utiliser sera le taux indiqué :

- a) Dans l'État A :
- a) Dans l'État B :

Années visées

Les demandes d'assistance au titre du présent protocole d'entente peuvent porter sur des créances fiscales qui ont fait l'objet d'une décision définitive après (JMMMAA).

Délais

1. Les délais au-delà desquels une créance ne peut plus être recouvrée sont régis par le droit de l'État requérant.
2. Les actes de perception accomplis par l'État requis en exécution d'une demande d'assistance qui, selon la législation de cet État, auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai mentionné au paragraphe 1, ont également cet effet selon la législation de l'État requérant. L'État requis informe l'État requérant de ces actes.
3. En tout état de cause, l'État requis n'est pas tenu de donner suite à une demande d'assistance présentée après une période de XX ans à compter de la date de l'instrument initial permettant l'exécution.

Calcul des intérêts au cours de la période de recouvrement

Option 1 : L'État requérant calcule et fournit régulièrement à l'État requis une mise à jour du montant des intérêts courus après que la demande a été acceptée aux fins de recouvrement. Ces mises à jour doivent être ajoutées à la créance à recouvrer et ne doivent pas nécessairement faire l'objet d'une nouvelle demande.

Option 2 : L'État demandeur calcule le montant des intérêts courus après l'acceptation de la demande de recouvrement. Après avoir reçu l'argent collecté, l'État demandeur peut présenter une nouvelle demande d'assistance concernant uniquement les intérêts supplémentaires, à condition que ces derniers dépassent le montant minimum.

Option 3 : L'État requis calcule les intérêts pendant la période de recouvrement, en appliquant son propre taux d'intérêt, et les ajoute au montant à recouvrer.

Option 4 : L'État requis calcule les intérêts pendant la période de recouvrement en appliquant le taux d'intérêt de l'État requérant et les ajoute au montant à recouvrer.

Report, paiement échelonné et renonciation aux réclamations

1. L'État requis est responsable de l'examen et de l'acceptation du report et du paiement échelonné. Il en informe d'abord l'État requérant.
2. L'État requis ne peut accepter un compromis sur la créance ou remettre la créance en tout ou en partie sans l'accord de l'État requérant. L'État requis peut être amené à cesser le recouvrement de la créance étrangère dans les conditions suivantes :
 - a) Le contribuable a bénéficié d'un accord de règlement de dettes au titre de la législation de l'État requis ;
 - b) Le contribuable est une entreprise en liquidation ou en administration pour cause d'insolvabilité.

Coûts de la collecte

Les frais ordinaires de l'assistance sont à la charge de l'État requis et les frais extraordinaires de l'assistance sont à la charge de l'État requérant (**à moins que les deux États n'aient conclu un accord bilatéral, général ou spécifique, sur le partage des frais**).

Les frais ordinaires sont ceux prévus dans le cadre d'une procédure nationale normale de recouvrement et les frais extraordinaires sont définis comme ceux encourus lorsqu'un type particulier de procédure, qui n'est pas habituellement utilisé dans l'État requis, est utilisé à la demande de l'autre État, ou les frais supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs, les frais de procédure judiciaire et de faillite.

Dès que l'autorité compétente de l'État requis prévoit que des frais extraordinaires sont susceptibles d'être encourus, elle en informe l'autorité compétente de l'État requérant et indique, si possible, le montant estimé de ces frais. L'État requérant informe l'État requis dans les meilleurs délais s'il accepte ces frais extraordinaires.

Transfert des paiements à l'État demandeur

Toute somme recouvrée par l'État requis, y compris, le cas échéant, les intérêts, est transférée à l'État requérant dans la monnaie de l'État requis.

Le transfert aura lieu dans un délai de **[XX jours]** à compter de la date à laquelle le recouvrement a été effectué.

Les montants perçus par l'État requis seront transmis au :

- a) Dans l'État A : ... (nom de la banque, code SWIFT ou IBAN, numéro de compte, nom du titulaire du compte, etc.)
- b) Dans l'État B : ... (nom de la banque, code SWIFT ou IBAN, numéro de compte, nom du titulaire du compte, etc.)
Lorsqu'un montant est transféré, l'autorité compétente de l'État requis en informe l'autorité compétente de l'État requérant.

Délais de réponse à une demande

Les autorités compétentes conviennent d'accuser réception des demandes d'assistance dans un délai de **[XX jours]**.

Les autorités compétentes conviennent de faire rapport sur l'état d'avancement des actions de recouvrement dans un délai de **[XX mois]**.

Communication entre les autorités compétentes

Les autorités compétentes conviennent de communiquer par des moyens de communication électroniques sécurisés lorsque cela est possible. Elles conviennent également, en cas d'urgence, de communiquer par téléphone, sous réserve d'une confirmation écrite.

Langue

Option 1 : toutes les informations et données communiquées entre les autorités compétentes en rapport avec une demande d'assistance sont transmises en anglais ou en français : les langues officielles de l'OCDE et du Conseil de l'Europe.

Option 2 : Toutes les informations et données communiquées entre les autorités compétentes en rapport avec une demande d'assistance sont transmises dans la langue **[XX]**.

Les documents suivants doivent être accompagnés d'une traduction dans la langue de l'État requis :

a) Demandes adressées à l'État A :

b) Demandes adressées à l'État B :

Modifications potentielles de la demande

1. Dès réception par l'État requis, par écrit ou sous forme électronique, d'une notification par l'État requérant d'une modification du montant de la créance fiscale, lorsque cette modification entraîne une réduction du montant de la créance, l'État requis poursuit l'action en recouvrement de la créance, mais cette action est limitée au montant restant à recouvrer.
2. Si, au moment où l'État requis est informé de la réduction du montant de la créance, un montant supérieur au montant restant dû a déjà été perçu, mais que la procédure de transfert n'a pas encore été entamée, l'État requis rembourse le trop-perçu à la personne qui y a droit.
3. Dès réception par l'État requis, par écrit ou sous forme électronique, d'une notification par l'État requérant d'une modification du montant de la créance fiscale, lorsque cette modification entraîne une augmentation du montant de la créance :
 - a) La demande supplémentaire sera traitée, dans la mesure du possible, par l'État requis en même temps que la demande initiale ;
 - b) Lorsque, du point de vue de l'État requis, la consolidation de la demande complémentaire avec la demande initiale n'est pas possible, l'État requis n'est tenu de donner suite à la demande complémentaire que si celle-ci porte sur un montant qui n'est pas inférieur au montant minimum visé ci-dessus.

Créances irrécouvrables

Lorsque l'autorité compétente de l'État requis détermine qu'une créance fiscale ne peut être recouvrée, elle renvoie la demande accompagnée d'un rapport précisant les raisons pour lesquelles la créance ne peut pas être recouvrée.

Retrait d'une demande

Si la demande d'assistance au recouvrement devient sans objet, l'autorité compétente de l'État requérant notifie immédiatement, par téléphone ou par télécopie, à l'autorité compétente de l'État requis que la demande est retirée. Cette notification est suivie d'une notification écrite de l'autorité compétente de l'État requérant. L'autorité compétente de l'État requis accuse réception, par écrit, du retrait de la demande.

Inventaire/retour d'information

1. Chaque État informera annuellement l'autre du nombre de demandes d'information et de recouvrement envoyées et reçues chaque année, du montant des créances concernées et des montants perçus.
2. Les autorités compétentes peuvent se concerter à tout moment afin d'assurer une mise en œuvre efficace du présent protocole.

Mécanismes de résolution des conflits

Les États contractants peuvent se consulter, conformément aux dispositions de l'article 24, pour surmonter les difficultés qu'ils peuvent rencontrer. Les autorités compétentes se consulteront, en tant que de besoin, en cas de litige résultant de l'application du programme d'assistance au recouvrement.

Les procédures relatives à l'existence, à la validité ou au montant d'une créance fiscale d'un État candidat ne peuvent être engagées que devant les tribunaux ou les organes administratifs de cet État candidat.

Date d'entrée en vigueur et modifications

1. Le présent protocole prend effet **[à la signature]** le **[à la plus tardive des deux dates de signature]**.
2. Le présent mémorandum peut être modifié à tout moment par accord entre les autorités compétentes.
3. Le présent protocole est conclu pour une durée indéterminée. Il peut être résilié par notification écrite de l'une ou l'autre autorité compétente.
4. Le présent mémorandum sera évalué xx ans après sa date d'entrée en vigueur.

Source : Modèle de protocole d'entente sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts : Modèle de protocole d'entente sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts fondé sur la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/49102501.pdf.

Annexe D : Indicateurs de performance pour la fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales

Les indicateurs suivants peuvent être pris en compte pour mesurer la performance de la fonction d'ATR :

- Le nombre de demandes envoyées
- Le nombre de demandes reçues
- Le délai de réponse aux demandes
- Le montant des créances fiscales recouvrées grâce à l'ATR pour les juridictions étrangères à la suite d'une demande entrante
- Le montant des créances fiscales recouvrées par des juridictions étrangères à la suite d'une demande sortante
- La qualité des demandes d'ATR envoyées, mesurée par le nombre de demandes de clarification ou le nombre de rejets de la part des juridictions sollicitées
- Le niveau de satisfaction des principaux partenaires de l'ATR

Ces objectifs peuvent être utilisés pour évaluer les performances de la fonction et adapter la stratégie et la mission de la juridiction en ce qui concerne la fonction d'ATR.

Annexe E : Ressources utiles

Informations pertinentes sur les normes internationales en matière de transparence fiscale et d'échange de renseignements

- Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/
- Assistance technique disponible auprès du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/notre-action/
- Publications et documents clés du Forum mondial : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/publications-et-documents.htm
- Les documents du Forum mondial sont mis à la disposition des autorités fiscales sur demande : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/documents-disponibles-pour-les-autorites-fiscales-sur-demande.htm
- Suivi des pays par le Forum mondial : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/suivi-pays/
- L'apprentissage en ligne en matière fiscale : www.oecd.org/fr/fiscalite/fiscalite-internationale/formation-a-son-rythme.htm

Instruments juridiques internationaux facilitant l'assistance au recouvrement des créances fiscales

- OCDE (2017), *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version condensée 2017*, Éditions OCDE, Paris. www.oecd.org/fr/ctp/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-complete-1c00663f-fr.htm
- ONU (2021), *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre les pays développés et les pays en développement 2021*, ONU, New York, https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-06/MDT_2021_FR_web.pdf
- OCDE et Conseil de l'Europe (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, disponible à l'adresse suivante : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-convention-multilaterale-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale_9789264115682-fr#page1
- Le texte de la convention modifiée en anglais, français, allemand (traduction non officielle), espagnol (traduction non officielle) et portugais (traduction non officielle) est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm
- Le rapport explicatif révisé de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010 est disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/45765046.pdf

Informations générales sur la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

- Dépliant sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG_Convention_Flyer.pdf.
- Tableau des juridictions participantes (signatures et entrée en vigueur) disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf
- Liste des déclarations, réserves et autres communications disponible à l'adresse suivante : www.coe.int/fr/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0.

Publications et guides sur la gestion de la dette fiscale et l'assistance au recouvrement des créances fiscales

- Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/manueldelocdesurlamiseenuevredelassistanceenmatierederecouvremntdesimpots.htm.
- Modèle de protocole d'entente de l'OCDE sur l'assistance au recouvrement des créances fiscales, disponible à l'adresse suivante (en anglais) : www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/49102492.pdf et www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/49102501.pdf.
- OCDE (2014), *Working Smarter in Tax Debt Management*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>
- OCDE (2019), *Modèle de maturité de la gestion de la dette fiscale, Série de modèles de maturité de l'administration fiscale de l'OCDE*, OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/modele-de-maturite-transformation-numerique.pdf
- OCDE (2020), *Forum on Tax Administration. Tax Debt Management Network: Enhancing International Tax Debt Management*, Paris, disponible à l'adresse suivante (en anglais) : www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enhancing-international-tax-debt-management.htm
- CIAT/GIZ/IDB (2016), *Manual on Tax Collection and Recovery*, Centre interaméricain des administrations fiscales, Agence allemande de coopération internationale et Banque interaméricaine de développement, disponible à l'adresse suivante (en anglais) : www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Ingles/2016_manual_tax_collection_recovery.pdf.
- OCDE, *Mise en place de cadres efficaces pour l'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales dans les pays africains*, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/assistance-transfrontali%C3%A8re-recouvrement-cr%C3%A9ances-fiscales-pays-africains.pdf.

Annexes

Autres outils et guides du Forum mondial

- Secrétariat du Forum mondial, OCDE (2012), *Keeping It Safe - Joint OECD and Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, disponible à l'adresse suivante (en anglais) www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-keeping-it-safe.pdf.
- Secrétariat du Forum mondial, OCDE (2012), *Garantir la confidentialité : Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales*, disponible à l'adresse www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/rapport-garantir-la-confidentialite.pdf.
- OCDE (2020), *Boîte à outils pour devenir partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, disponible à l'adresse www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_fr.pdf.
- OCDE (2020), *Boîte à outils sur la confidentialité et la gestion de la sécurité de l'information*, disponible à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/confidentiality-ism-toolkit_fr.pdf.
- OCDE (2020), *Mise en place et gestion d'une unité d'échange de renseignements efficace une boîte à outils du Forum mondial et de l'ATAF*, disponible sur www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/eoi-unit-toolkit_fr.pdf.
- OCDE (2021), *Modèle de manuel sur l'échange de renseignements à des fins fiscales*, disponible à l'adresse www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-manual_fr.pdf.

Annexe F : Donateurs du programme de renforcement des capacités du Forum mondial

Depuis 2011, le Forum mondial a mis en place un programme de renforcement des capacités pour soutenir la mise en œuvre des deux normes mondiales sur la transparence et l'échange de renseignements ainsi que l'utilisation efficace des renseignements échangés par ses membres en développement. Nos activités aident les juridictions à lutter contre l'évasion fiscale et les autres flux financiers illicites, et en fin de compte à améliorer la mobilisation de leurs ressources nationales.

Notre programme de renforcement des capacités s'est développé et étendu au fil des ans. Aujourd'hui, plus de la moitié des membres du Forum mondial sont des pays en développement. Le programme vise à s'assurer que les juridictions en développement ne soient pas laissées pour compte, mais qu'elles bénéficient pleinement des progrès remarquables réalisés en matière de transparence et de coopération administrative au cours de la dernière décennie. À cette fin, le secrétariat du Forum mondial travaille en étroite collaboration avec des organisations partenaires régionales et mondiales.

Grâce à la sensibilisation au niveau politique, à la formation de milliers de fonctionnaires, au développement d'outils (boîtes à outils, apprentissage en ligne) et à une assistance technique de haut niveau, la dynamique du changement est en marche et de plus en plus de juridictions en développement récoltent les fruits d'un environnement fiscal plus transparent.

La boîte à outils pour la mise en place d'une fonction d'assistance transfrontalière au recouvrement des créances fiscales soutiendra les pays en développement dans leurs efforts visant à mettre en œuvre et tirer profit d'une assistance transfrontalière efficace au recouvrement des impôts. Le Secrétariat du Forum mondial est prêt à les aider à chaque étape de ce parcours.

La mise en œuvre du programme de renforcement des capacités du Forum mondial n'est possible que grâce au soutien financier et à la confiance de nos partenaires donateurs.

Contributions financières :



Allemagne



France



Japon



Norvège



Pays-Bas



Royaume-Uni



Sénégal



Suède



Suisse



Union européenne



Pour plus d'informations :

 www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence

 gftaxcooperation@oecd.org

 @OECDtax | #TransparenceFiscale

 OECD Tax