La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

AMENDÉE PAR LE PROTOCOLE DE 2010

OCDE

COUNCIL OF EUROPE CONSEIL DE L'EUROPE

La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

AMENDÉE PAR LE PROTOCOLE DE 2010

OCDE

COUNCIL OF EUROPE CONSEIL DE L'EUROPE

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de l'OCDE ou des gouvernements de ses pays membres.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :
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.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr

ISBN 978-92-64-11567-5 (imprimé)
ISBN 978-92-64-11568-2 (PDF)

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : *www.oecd.org/editions/corrigenda*.
© OCDE 2011

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à *rights@oecd.org*. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) *info@copyright.com* ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) *contact@cfcopies.com*.

Préface

Il y a plus de vingt cinq ans, l'OCDE et le Conseil de l'Europe ont lancé ensemble un ambitieux projet: le développement d'une convention multilatérale pour faciliter la coopération administrative entre nos pays membres et leur permettre de lutter contre la fraude fiscale internationale et autres formes d'indiscipline fiscale. Ces travaux ont culminé en janvier 1988 par l'ouverture à la signature de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Aujourd'hui marque un important nouveau départ pour la Convention et pour la campagne mondiale contre la fraude fiscale alors que nous ouvrons la Convention à tous les pays et amendons ses dispositions pour refléter des normes internationales modernes d'échange de renseignements en matière fiscale.

Telle qu'amendée, la Convention a le potentiel pour devenir l'instrument global majeur pour la coopération fiscale partout dans le monde. C'est l'instrument multilatéral le plus complet disponible dans ce domaine. La Convention non seulement prévoit l'échange de renseignements (avec des dispositions expresses sur l'échange sur demande, spontané et automatique), elle inclut aussi l'assistance au recouvrement, la notification de documents et peut faciliter les vérifications conjointes. Ce type de coopération multilatérale peut aussi bénéficier aux entreprises en réduisant les coûts du respect des obligations fiscales et en mettant en place des règles du jeu équitables.

La Convention n'est pas seulement un précieux outil pour lutter contre la fraude fiscale; elle peut aussi servir à d'autres fins répressives telles que pour lutter contre la corruption et le blanchiment d'argent.

Bien que son champ d'application soit très large, la Convention reconnait aussi que tous les pays peuvent ne pas être intéressés à s'engager dans tous les formes de coopération permises. Elle prévoit donc la flexibilité d'émettre des réserves dans certains domaines (comme l'assistance au recouvrement des impôts) qui peuvent être retirées à un stade ultérieur si le pays le désire.

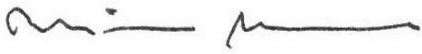
La coopération fiscale ne serait pas possible sans des garanties adéquates pour protéger la confidentialité des renseignements partagés entre les Parties. Généralement, les droits et garanties prévues en droit national et international demeurent applicables et la Convention reconnait expressément un certain nombre de limites à l'obligation de fournir une assistance tout en garantissant des normes très élevées pour la protection des données personnelles des contribuables.

Un organe de coordination composé des autorités compétentes des Parties à la Convention assure le suivi de sa mise en œuvre. Tous les pays qui ont adhéré à la Convention y participent sur un pied d'égalité et travaillent ensemble pour faire en sorte que la Convention fonctionne efficacement.

Vingt pays ont signé le Protocole d'amendement de la Convention et plus de pays vont les rejoindre prochainement, ce qui est un signal clair qu'il y avait un besoin urgent d'apporter des modifications à la Convention et que celle ci est plus pertinente que jamais.

Nos deux organisations ont coopéré de manière exemplaire et rapide pour répondre à l'appel des dirigeants du G20 et de nos membres pour mettre à jour la Convention et la mettre à la disposition de tous les pays. En tant que leurs Secrétaires généraux, nous encourageons maintenant tous les pays intéressés à lutter contre la fraude fiscale transfrontière et à assurer le respect de leurs lois fiscales à adhérer à cet instrument aux multiples facettes.

Le 1er juin 2011



Thorbjørn Jagland
Secrétaire général du Conseil de l'Europe

Angel Gurría
Secrétaire général de l'OCDE

Table des matières

LA CONVENTION MULTILATÉRALE CONCERNANT L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE EN MATIÈRE FISCALE 9

Préambule 9

Chapitre I - Champ d'application de la Convention 11

Article 1 - Objet de la Convention et personnes visées 11
Article 2 - Impôts visés 11

Chapitre II - Définitions générales 14

Article 3 - Définitions 14

Chapitre III - Formes d'assistance 16

SECTION I - ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS 16
Article 4 - Disposition générale 16
Article 5 - Échange de renseignements sur demande 16
Article 6 - Échange automatique de renseignements 16
Article 7 - Échange spontané de renseignements 17
Article 8 - Contrôles fiscaux simultanés 17
Article 9 - Contrôles fiscaux à l'étranger 18
Article 10 - Renseignements contradictoires 18
SECTION II – ASSISTANCE EN VUE DU RECOUVREMENT 18
Article 11 - Recouvrement des créances fiscales 18
Article 12 - Mesures conservatoires 19
Article 13 - Documents accompagnant la demande 19
Article 14 - Délais 19
Article 15 - Privilèges 20
Article 16 - Délais de paiement 20
SECTION III - NOTIFICATION DE DOCUMENTS 20
Article 17 - Notification de documents 20

Chapitre IV - Dispositions communes aux diverses formes d'assistance..... 22

Article 18 - Renseignements à fournir par l'État requérant..... 22
Article 19 - Supprimé..... 23
Article 20 - Suite réservée à la demande d'assistance..... 23
Article 21 - Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance..... 23
Article 22 - Secret 24
Article 23 - Procédures..... 25

Chapitre V - Dispositions spéciales 27

Article 24 - Mise en œuvre de la Convention..... 27
Article 25 - Langues..... 28
Article 26 - Frais 28

Chapitre VI - Dispositions finales..... 29

Article 27 - Autres accords et arrangements internationaux 29
Article 28 - Signature et entrée en vigueur de la Convention 29
Article 29 - Application territoriale de la Convention..... 30
Article 30 - Réserves..... 31
Article 31 - Dénonciation..... 32
Article 32 - Dépositaires et leurs fonctions..... 32

TEXTE DU RAPPORT EXPLICATIF RÉVISÉ RELATIF À LA CONVENTION CONCERNANT L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE EN MATIÈRE FISCALE TELLE QU'AMENDÉE PAR LE PROTOCOLE 35

Introduction..... 37
Commentaires sur les dispositions de la Convention..... 39

Chapitre I - Champ d'application de la Convention 39

Article 1 - Objet de la Convention et personnes visées..... 39
Article 2 – Impôts visés..... 42

Chapitre II – Définitions générales 46

Article 3 – Définitions..... 46

Chapitre III – Formes d'assistance 50

SECTION I – ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS..... 50
Article 4 – Disposition générale..... 50
Article 5 – Échange de renseignements sur demande 53
Article 6 – Échange automatique de renseignements..... 54
Article 7 – Échange spontané de renseignements 55
Article 8 – Contrôles fiscaux simultanés..... 56
Article 9 – Contrôles fiscaux à l'étranger 58
Article 10 – Renseignements contradictoires..... 62

SECTION II – ASSISTANCE EN VUE DU RECOUVREMENT 62
Article 11 – Recouvrement des créances fiscales..... 64
Article 12 – Mesures conservatoires 67
Article 13 – Documents accompagnant la demande 68
Article 14 – Délais..... 70
Article 15 – Privilèges..... 72
Article 16 – Délais de paiement 73
SECTION III – NOTIFICATION DE DOCUMENTS..... 74
Article 17 – Notification de documents..... 74

Chapitre IV – Dispositions communes aux diverses formes d'assistance 78

Article 18 – Renseignements à fournir par l'État requérant 78
Article 19 – Possibilité de décliner une demande..... 80
Article 20 – Suite réservée à la demande d'assistance..... 80
Article 21 – Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance 81
Article 22 – Secret..... 91
Article 23 – Procédures 95

Chapitre V – Dispositions spéciales..... 99

Article 24 – Mise en œuvre de la Convention 99
Article 25 – Langues 104
Article 26 – Frais..... 105

Chapitre VI – Dispositions finales 107

Article 27 – Autres accords et arrangements internationaux..... 107
Article 28 – Signature et entrée en vigueur de la Convention..... 108
Article 29 – Application territoriale de la Convention 110
Article 30 – Réserves 110
Article 31 – Dénonciation 114
Article 32 – Dépositaires et leurs fonctions 114

LA CONVENTION MULTILATÉRALE CONCERNANT L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE EN MATIÈRE FISCALE

Texte amendé conformément aux dispositions du Protocole d'amendement à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, entré en vigueur le 1er juin 2011.

Préambule

Les États membres du Conseil de l'Europe et les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE), signataires de la présente Convention,

Considérant que le développement des mouvements internationaux de personnes, de capitaux, de biens et de services - par ailleurs largement bénéfique - a accru les possibilités d'évasion et de fraude fiscales, ce qui nécessite une coopération croissante entre les autorités fiscales ;

Prenant note avec satisfaction de tous les efforts déployés au cours des dernières années sur le plan international, que ce soit à titre bilatéral ou multilatéral, pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales ;

Considérant qu'une coordination des efforts est nécessaire entre les États pour encourager toutes les formes d'assistance administrative en matière fiscale, pour les impôts de toute nature, tout en assurant une protection appropriée des droits des contribuables ;

Reconnaissant que la coopération internationale peut jouer un rôle important en facilitant une évaluation correcte des obligations fiscales et en aidant le contribuable à faire respecter ses droits ;

Considérant que les principes fondamentaux en vertu desquels toute personne peut, dans la détermination de ses droits et obligations, prétendre à

une procédure régulière doivent être reconnus dans tous les États comme s'appliquant en matière fiscale et que les États devraient s'efforcer de protéger les intérêts légitimes du contribuable, en lui accordant notamment une protection appropriée contre la discrimination et la double imposition ;

Convaincus dès lors que les États devraient prendre des mesures ou fournir des renseignements en tenant compte de la nécessité de protéger la confidentialité des renseignements ainsi que des instruments internationaux relatifs à la protection de la vie privée et au flux de données de caractère personnel ;

Considérant qu'un nouveau cadre de coopération s'est mis en place et qu'il est souhaitable de disposer d'un instrument multilatéral pour permettre au plus grand nombre d'États de bénéficier du nouveau cadre de coopération et également d'appliquer les normes internationales de coopération les plus élevées dans le domaine fiscal ;

Désireux de conclure une convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale,

Sont convenus de ce qui suit:

Chapitre I - Champ d'application de la Convention

Article 1 - Objet de la Convention et personnes visées

1. Les Parties s'accordent mutuellement, sous réserve des dispositions du chapitre IV, une assistance administrative en matière fiscale. Cette assistance couvre, le cas échéant, des actes accomplis par des organes juridictionnels.

2. Cette assistance administrative comprend:

a. l'échange de renseignements, y compris les contrôles fiscaux simultanés et la participation à des contrôles fiscaux menés à l'étranger;

b. le recouvrement des créances fiscales y compris les mesures conservatoires; et

c. la notification de documents.

3. Une Partie accordera son assistance administrative, que la personne affectée soit un résident ou un ressortissant d'une Partie ou de tout autre État.

Article 2 - Impôts visés

1. La présente Convention s'applique:

a. aux impôts suivants:

i. impôts sur le revenu ou les bénéfices,

ii. impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices,

iii. impôts sur l'actif net,

qui sont perçus pour le compte d'une Partie; et

b. aux impôts suivants:

i. impôts sur le revenu, les bénéfices ou les gains en capital ou l'actif net qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie,

ii. cotisations de sécurité sociale obligatoires dues aux administrations publiques ou aux organismes de sécurité sociale de droit public, et

iii. impôts d'autres catégories, à l'exception des droits de douane, perçus pour le compte d'une Partie, à savoir:

B. impôts sur les successions ou les donations,

C. impôts sur la propriété immobilière,

D. impôts généraux sur les biens et services, tels que taxes sur la valeur ajoutée ou impôts sur les ventes,

E. impôts sur des biens et services déterminés, tels que droits d'accises,

F. impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur,

G. impôts sur l'utilisation ou la propriété de biens mobiliers autres que les véhicules à moteur,

H. tout autre impôt ;

iv. impôts des catégories visées à l'alinéa iii. ci-dessus, qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie.

2. Les impôts existants auxquels s'applique la présente Convention sont énumérés à l'annexe A selon les catégories mentionnées au paragraphe 1.

3. Les Parties communiquent au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe ou au Secrétaire Général de l'OCDE (ci-après dénommés « Dépositaires ») toute modification devant être apportée à l'annexe A et résultant d'une modification de la liste mentionnée au paragraphe 2. Ladite modification prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la notification par le Dépositaire.

4. La présente Convention s'applique aussi, dès leur introduction, aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis dans une Partie après l'entrée en vigueur de la Convention à son égard et qui s'ajouteraient aux impôts existants énumérés à l'annexe A, ou qui les remplaceraient. Dans ce cas, la Partie intéressée informera l'un des Dépositaires de l'introduction de ces impôts.

Chapitre II - Définitions générales

Article 3 - Définitions

1. Aux fins de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a. les expressions «État requérant» et «État requis» désignent respectivement toute Partie qui demande assistance administrative en matière fiscale et toute Partie à laquelle cette assistance est demandée ;

b. le terme « impôt » désigne tout impôt ou cotisation de sécurité sociale, visé par la présente Convention conformément à l'article 2 ;

c. l'expression «créance fiscale» désigne tout montant d'impôt ainsi que les intérêts, les amendes administratives et les frais de recouvrement y afférents, qui sont dus et non encore acquittés ;

d. l'expression «autorité compétente », désigne les personnes et autorités énumérées à l'annexe B ;

e. le terme «ressortissants», à l'égard d'une Partie, désigne :

   i. toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cette Partie, et

   ii. toutes les personnes morales, sociétés de personnes, associations et autres entités constituées conformément à la législation en vigueur dans cette Partie.

Pour toute Partie qui fait une déclaration à cette fin, les termes utilisés ci-dessus devront être entendus au sens des définitions contenues dans l'annexe C.

2. Pour l'application de la Convention par une Partie, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cette

Partie concernant les impôts visés par la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

3. Les Parties communiquent à l'un des Dépositaires toute modification devant être apportée aux annexes B et C. Ladite modification prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la notification par le Dépositaire.

Chapitre III - Formes d'assistance

SECTION I - ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

Article 4 - Disposition générale

1. Les Parties échangent, notamment comme il est prévu dans la présente section, les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la présente Convention.

2. Supprimé.

3. Une Partie peut, par une déclaration adressée à l'un des Dépositaires, indiquer que, conformément à sa législation interne, ses autorités peuvent informer son résident ou ressortissant avant de fournir des renseignements le concernant en application des articles 5 et 7.

Article 5 - Échange de renseignements sur demande

1. À la demande de l'État requérant, l'État requis lui fournit tout renseignement visé à l'article 4 concernant une personne ou une transaction déterminée.

2. Si les renseignements disponibles dans les dossiers fiscaux de l'État requis ne lui permettent pas de donner suite à la demande de renseignements, il doit prendre toutes les mesures nécessaires afin de fournir à l'État requérant les renseignements demandés.

Article 6 - Échange automatique de renseignements

Pour des catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord, deux ou plusieurs Parties échangent automatiquement les renseignements visés à l'article 4.

Article 7 - Échange spontané de renseignements

1. Une Partie communique, sans demande préalable, à une autre Partie les informations dont elle a connaissance dans les situations suivantes :

f. la première Partie a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre Partie;

g. un contribuable obtient, dans la première Partie, une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre Partie ;

h. des affaires entre un contribuable d'une Partie et un contribuable d'une autre Partie sont traitées par le biais d'un ou de plusieurs autres pays, de manière telle qu'il peut en résulter une diminution d'impôt dans l'une ou l'autre ou dans les deux ;

i. une Partie a des raisons de présumer qu'il existe une diminution d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises ;

j. à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie.

2. Chaque Partie prend les mesures et met en œuvre les procédures nécessaires pour que les renseignements visés au paragraphe 1 lui parviennent en vue de leur transmission à une autre Partie.

Article 8 - Contrôles fiscaux simultanés

1. À la demande de l'une d'entre elles, deux ou plusieurs Parties se consultent pour déterminer les cas devant faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané et les procédures à suivre. Chaque Partie décide si elle souhaite ou non participer, dans un cas déterminé, à un contrôle fiscal simultané.

2. Aux fins de la présente Convention, on entend par contrôle fiscal simultané un contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs Parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

Article 9 - Contrôles fiscaux à l'étranger

1. À la demande de l'autorité compétente de l'État requérant l'autorité compétente de l'État requis peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'État requérant à assister à la partie appropriée d'un contrôle fiscal dans l'État requis.

2. Si la demande est acceptée, l'autorité compétente de l'État requis fait connaître aussitôt que possible à l'autorité compétente de l'État requérant la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire chargé de ce contrôle, ainsi que les procédures et conditions exigées par l'État requis pour la conduite du contrôle. Toute décision relative à la conduite du contrôle fiscal est prise par l'État requis.

3. Une Partie peut informer l'un des Dépositaires de son intention de ne pas accepter, de façon générale, les demandes visées au paragraphe 1. Cette déclaration peut être faite ou retirée à tout moment.

Article 10 - Renseignements contradictoires

Si une Partie reçoit d'une autre Partie des renseignements sur la situation fiscale d'une personne qui lui paraissent en contradiction avec ceux dont elle dispose, elle en avise la Partie qui a fourni les renseignements.

SECTION II – ASSISTANCE EN VUE DU RECOUVREMENT

Article 11 - Recouvrement des créances fiscales

1. À la demande de l'État requérant, l'État requis procède, sous réserve des dispositions des articles 14 et 15, au recouvrement des créances fiscales du premier État comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'État requérant et qui, à moins que les Parties concernées n'en soient convenues autrement, ne sont pas contestées.

Toutefois, si la créance concerne une personne qui n'a pas la qualité de résident dans l'État requérant, le paragraphe 1 s'applique seulement lorsque la créance ne peut plus être contestée, à moins que les Parties concernées n'en soient convenues autrement.

3. L'obligation d'accorder une assistance en vue du recouvrement des créances fiscales concernant une personne décédée ou sa succession est

limitée à la valeur de la succession ou des biens reçus par chacun des bénéficiaires de la succession selon que la créance est à recouvrer sur la succession ou auprès des bénéficiaires de celle-ci.

Article 12 - Mesures conservatoires

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 si le titre exécutoire n'a pas encore été émis.

Article 13 - Documents accompagnant la demande

1. La demande d'assistance administrative, présentée en vertu de la présente section, est accompagnée :

a. d'une attestation précisant que la créance fiscale concerne un impôt visé par la présente Convention et, en ce qui concerne le recouvrement, que, sous réserve de l'article 11, paragraphe 2, elle n'est pas ou ne peut être contestée,

b. d'une copie officielle du titre permettant l'exécution dans l'État requérant, et

c. de tout autre document exigé pour le recouvrement ou pour prendre les mesures conservatoires.

2. Le titre permettant l'exécution dans l'État requérant est, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, admis, homologué, complété ou remplacé dans les plus brefs délais suivant la date de réception de la demande d'assistance par un titre permettant l'exécution dans l'État requis.

Article 14 - Délais

1. 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.

2. Les actes de recouvrement accomplis par l'État requis à la suite d'une demande d'assistance et qui, suivant la législation de cet État, auraient pour effet de suspendre ou d'interrompre le délai mentionné au paragraphe 1 ont le même effet au regard de la législation de l'État requérant. L'État requis informe l'État requérant des actes ainsi accomplis.

3. En tout état de cause, l'État requis n'est pas tenu de donner suite à une demande d'assistance qui est présentée après une période de 15 ans à partir de la date du titre exécutoire initial.

Article 15 - Privilèges

La créance fiscale pour le recouvrement de laquelle une assistance est accordée ne jouit dans l'État requis d'aucun des privilèges spécialement attachés aux créances fiscales de cet État même si la procédure de recouvrement utilisée est celle qui s'applique à ses propres créances fiscales.

Article 16 - Délais de paiement

Si sa législation ou sa pratique administrative le permet dans des circonstances analogues, l'État requis peut consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné, mais il en informe au préalable l'État requérant.

SECTION III - NOTIFICATION DE DOCUMENTS

Article 17 - Notification de documents

1. À la demande de l'État requérant, l'État requis notifie au destinataire les documents, y compris ceux ayant trait à des décisions judiciaires, qui émanent de l'État requérant et concernent un impôt visé par la présente Convention.

2. L'État requis procède à la notification :

a. selon les formes prescrites par sa législation interne pour la notification de documents de nature identique ou analogue ;

b. dans la mesure du possible, selon la forme particulière demandée par l'État requérant, ou la forme la plus approchante prévue par sa législation interne.

3. Une Partie peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire d'une autre Partie.

4. Aucune disposition de la Convention ne peut avoir pour effet d'entacher de nullité une notification de documents effectuée par une Partie conformément à sa législation.

5. Lorsqu'un document est notifié conformément au présent article, sa traduction n'est pas exigée. Toutefois, lorsqu'il lui paraît établi que le

destinataire ne connaît pas la langue dans laquelle le document est libellé, l'État requis en fait effectuer une traduction ou établir un résumé dans sa langue officielle ou l'une de ses langues officielles. Il peut également demander à l'État requérant que le document soit traduit ou accompagné d'un résumé dans l'une des langues officielles de l'État requis, du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE.

Chapitre IV - Dispositions communes aux diverses formes d'assistance

Article 18 - Renseignements à fournir par l'État requérant

1. La demande d'assistance précise, en tant que de besoin:

a. l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente ;

b. le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la demande est présentée ;

c. dans le cas d'une demande de renseignements, la forme sous laquelle l'État requérant souhaite recevoir le renseignement pour répondre à ses besoins ;

d. dans le cas d'une demande d'assistance en vue d'un recouvrement ou de mesures conservatoires, la nature de la créance fiscale, les éléments constitutifs de cette créance et les biens sur lesquels elle peut être recouvrée ;

e. dans le cas d'une demande de notification, la nature et l'objet du document à notifier ;

f. si la demande est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'État requérant et si elle est justifiée au regard de l'article 21.2.g.

2. L'État requérant communique à l'État requis, dès qu'il en a connaissance, tous les autres renseignements relatifs à la demande d'assistance.

Article 19 - Supprimé

Article 20 - Suite réservée à la demande d'assistance

1. S'il est donné suite à la demande d'assistance, l'État requis informe l'État requérant, dans les plus brefs délais, des mesures prises ainsi que du résultat de son assistance.

2. Si la demande est rejetée, l'État requis en informe l'État requérant dans les plus brefs délais, en lui indiquant les motifs du rejet.

3. Si, dans le cas d'une demande de renseignement, l'État requérant a précisé la forme sous laquelle il souhaite recevoir le renseignement et si l'État requis est en mesure de le faire, ce dernier fournira le renseignement dans la forme souhaitée.

Article 21 - Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance

1. Aucune disposition de la présente Convention ne peut être interprétée comme limitant les droits et garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'État requis.

2. Sauf en ce qui concerne l'article 14, les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme imposant à l'État requis l'obligation :

a. de prendre des mesures qui dérogent à sa législation ou à sa pratique administrative, ou à la législation ou à la pratique administrative de l'État requérant ;

b. de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;

c. de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou de sa pratique administrative, ou de la législation ou de la pratique administrative de l'État requérant ;

d. de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial, ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public ;

e. d'accorder une assistance administrative si et dans la mesure où il estime que l'imposition de l'État requérant est contraire aux principes d'imposition généralement admis ou aux dispositions d'une convention en vue d'éviter la

double imposition ou de toute autre convention qu'il a conclue avec l'État requérant ;

f. d'accorder une assistance administrative afin d'appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de l'État requérant, ou de satisfaire une obligation s'y rattachant, qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de l'État requis par rapport à un ressortissant de l'État requérant qui se trouve dans les mêmes circonstances ;

g. d'accorder une assistance administrative si l'État requérant n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative, à moins que le recours à de telles mesures ne donne lieu à des difficultés disproportionnées ;

h. d'accorder une assistance au recouvrement 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'État requérant.

3. Si des renseignements sont demandés par l'État requérant conformément à la présente Convention, l'État requis utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues par la présente Convention, sauf si ces limitations, et en particulier celles des paragraphes 1 et 2, sont susceptibles d'empêcher l'État requis de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

4. En aucun cas les dispositions de cette Convention, et en particulier celles des paragraphes 1 et 2, ne peuvent être interprétées comme permettant à un État requis de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire, ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

Article 22 - Secret

1. Les renseignements obtenus par une Partie en application de la présente Convention sont tenus secrets et protégés dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la législation de cette Partie et, en tant que de besoin pour assurer le niveau nécessaire de protection des données à caractère personnel, conformément aux garanties qui peuvent être spécifiées par la Partie

fournissant les renseignements comme étant requises au titre de sa législation.

2. Ces renseignements ne sont communiqués en tout cas qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts de cette Partie, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Seules lesdites personnes ou autorités peuvent utiliser ces renseignements et uniquement aux fins indiquées ci-dessus. Elles peuvent, nonobstant les dispositions du paragraphe 1, en faire état au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements concernant lesdits impôts.

3. Lorsqu'une Partie a formulé une réserve prévue à l'article 30, paragraphe 1, alinéa a., toute autre Partie qui obtient des renseignements de la première Partie ne peut pas les utiliser pour un impôt inclus dans une catégorie qui a fait l'objet de la réserve. De même, la Partie ayant formulé la réserve ne peut pas utiliser, pour un impôt inclus dans la catégorie qui fait l'objet de la réserve, les renseignements obtenus en vertu de la présente Convention.

4. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, les renseignements obtenus par une Partie peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque l'utilisation de tels renseignements à de telles fins est possible selon la législation de la Partie qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cette Partie consent à une telle utilisation. Les renseignements fournis par une Partie à une autre Partie peuvent être transmis par celle-ci à une troisième Partie, sous réserve de l'autorisation préalable de l'autorité compétente de la première Partie.

Article 23 - Procédures

1. Les actions se rapportant aux mesures prises en vertu de la présente Convention par l'État requis sont intentées exclusivement devant l'instance appropriée dudit État.

2. Les actions se rapportant aux mesures prises par l'État requérant en vertu de la présente Convention, en particulier celles qui, en matière de recouvrement, concernent l'existence ou le montant de la créance fiscale ou le titre qui permet d'en poursuivre l'exécution, sont intentées exclusivement devant l'instance appropriée de ce même État. Si une telle action est exercée, l'État requérant en informe immédiatement l'État requis et celui-ci suspend la procédure en attendant la décision de l'instance saisie. Toutefois, si l'État requérant le lui demande, il prend des mesures conservatoires en

vue du recouvrement. L'État requis peut aussi être informé d'une telle action par toute personne intéressée; dès réception de cette information, il consultera, s'il y a lieu, l'État requérant à ce sujet.

3. Dès qu'il a été définitivement statué sur l'action intentée, l'État requis ou, selon le cas, l'État requérant notifie à l'autre État la décision prise et ses effets sur la demande d'assistance.

Chapitre V - Dispositions spéciales

Article 24 - Mise en œuvre de la Convention

1. Les Parties communiquent entre elles pour la mise en œuvre de la présente Convention par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes respectives; celles-ci peuvent communiquer directement entre elles à cet effet et peuvent autoriser des autorités qui leur sont subordonnées à agir en leur nom. Les autorités compétentes de deux ou plusieurs Parties peuvent fixer d'un commun accord les modalités d'application de la Convention en ce qui les concerne.

2. Lorsque l'État requis estime que l'application de la présente Convention dans un cas particulier pourrait avoir des conséquences indésirables graves, les autorités compétentes de l'État requis et de l'État requérant se concertent et s'efforcent de résoudre la situation par voie d'accord mutuel.

3. Un organe de coordination composé de représentants des autorités compétentes des Parties suit, sous l'égide de l'OCDE, la mise en œuvre de la Convention et ses développements. À cet effet, il recommande toute mesure susceptible de contribuer à la réalisation des objectifs généraux de la Convention. En particulier, il constitue un forum pour l'étude de méthodes et procédures nouvelles tendant à accroître la coopération internationale en matière fiscale et, s'il y a lieu, il recommande de réviser la Convention ou d'y apporter des amendements. Les États qui ont signé mais n'ont pas encore ratifié, accepté ou approuvé la Convention pourront se faire représenter aux réunions de l'organe de coordination à titre d'observateur.

4. Toute Partie peut inviter l'organe de coordination à émettre un avis quant à l'interprétation des dispositions de la Convention.

5. Si des difficultés ou des doutes surgissent entre deux ou plusieurs Parties quant à la mise en œuvre ou à l'interprétation de la Convention, les autorités compétentes desdites Parties s'efforcent de résoudre la question par voie d'accord amiable. La décision est communiquée à l'organe de coordination.

6. Le Secrétaire général de l'OCDE fait part aux Parties ainsi qu'aux États signataires de la Convention qui ne l'ont pas encore ratifiée, acceptée ou approuvée des avis émis par l'organe de coordination conformément aux dispositions du paragraphe 4 ci-dessus et des accords amiables obtenus en vertu du paragraphe 5 ci-dessus.

Article 25 - Langues

Les demandes d'assistance ainsi que les réponses sont rédigées dans l'une des langues officielles de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe ou dans toute autre langue que les Parties concernées conviennent bilatéralement d'employer.

Article 26 - Frais

Sauf si les Parties concernées en conviennent autrement par voie bilatérale :

a. les frais ordinaires engagés pour fournir l'assistance sont à la charge de l'État requis ;

b. les frais extraordinaires engagés pour fournir l'assistance sont à la charge de l'État requérant.

Chapitre VI - Dispositions finales

Article 27 - Autres accords et arrangements internationaux

1. Les possibilités d'assistance prévues par la présente Convention ne limiteront pas ni ne seront 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 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.

Article 28 - Signature et entrée en vigueur de la Convention

1. La présente Convention est ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE. Elle sera soumise à ratification, acceptation ou approbation. Les instruments de ratification, d'acceptation ou d'approbation seront déposés près de l'un des Dépositaires.

2. La Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date à laquelle cinq États auront exprimé leur consentement à être liés par la Convention conformément aux dispositions du paragraphe 1.

3. Pour tout État membre du Conseil de l'Europe ou pays membre de l'OCDE qui exprimera ultérieurement son consentement à être lié par la Convention, celle-ci entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

4. Tout État membre du Conseil de l'Europe ou pays membre de l'OCDE qui devient Partie à la Convention après l'entrée en vigueur du

Protocole amendant la présente Convention, ouvert à la signature le 27 mai 2010 (le « Protocole de 2010 »), sera Partie à la Convention telle qu'amendée par ce Protocole, sauf s'il exprime une intention différente dans une notification écrite adressée à l'un des Dépositaires.

5. Après l'entrée en vigueur du Protocole de 2010, tout État qui n'est pas membre du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE peut demander à être invité à signer et ratifier la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010. Toute demande en ce sens devra être adressée à l'un des Dépositaires qui la transmettra aux Parties. Le Dépositaire en informera également le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe et le Conseil de l'OCDE. La décision d'inviter les États qui ont demandé à devenir Parties à la Convention sera prise par consensus par les Parties à la Convention par l'intermédiaire de l'organe de coordination. Pour tout État qui ratifiera la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 conformément au présent paragraphe, la présente Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date du dépôt de l'instrument de ratification auprès de l'un des Dépositaires.

6. Les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie. Deux Parties ou plus peuvent convenir que la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendra effet pour ce qui concerne l'assistance administrative portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures.

7. Nonobstant les dispositions du paragraphe 6, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures.

Article 29 - Application territoriale de la Convention

1. Au moment de la signature ou du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, chaque État peut désigner le ou les territoires auxquels s'appliquera la présente Convention.

2. Tout État peut, à tout autre moment par la suite, par une déclaration adressée à l'un des Dépositaires, étendre l'application de la présente Convention à tout autre territoire désigné dans la déclaration. La Convention entrera en vigueur à l'égard de ce territoire le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la déclaration par le Dépositaire.

3. Toute déclaration faite en vertu de l'un des deux paragraphes précédents pourra être retirée, en ce qui concerne tout territoire désigné dans cette déclaration, par notification adressée à l'un des Dépositaires. Le retrait prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la notification par le Dépositaire.

Article 30 - Réserves

1. Tout État peut, au moment de la signature ou au moment du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, déclarer qu'il se réserve le droit :

a. de n'accorder aucune forme d'assistance pour les impôts des autres Parties entrant dans l'une quelconque des catégories énumérées à l'article 2, paragraphe 1, alinéa b. à condition que ladite Partie n'ait inclus dans l'annexe A de la Convention aucun de ses propres impôts entrant dans cette catégorie ;

b. de ne pas accorder d'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales quelconques, ou de recouvrement d'amendes administratives soit pour tous les impôts soit seulement pour les impôts d'une ou plusieurs des catégories énumérées à l'article 2, paragraphe 1 ;

c. de ne pas accorder d'assistance en rapport avec des créances fiscales qui existent déjà à la date d'entrée en vigueur de la Convention pour cet État ou, si une réserve a, au préalable, été faite en vertu de l'alinéa a. ou b. ci-dessus, à la date du retrait d'une telle réserve au sujet des impôts de la catégorie en question ;

d. de ne pas accorder d'assistance en matière de notification de documents soit pour tous les impôts soit seulement pour les impôts d'une ou de plusieurs des catégories énumérées à l'article 2, paragraphe 1 ;

e. de ne pas accepter les notifications par voie postale prévues à l'article 17, paragraphe 3 ;

f. d'appliquer l'article 28 paragraphe 7 exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou

après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, ou en l'absence de période d'imposition, pour l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie.

2. Aucune autre réserve n'est admise.

3. Toute Partie peut, après l'entrée en vigueur de la Convention à son égard, formuler une ou plusieurs réserves visées au paragraphe 1 dont elle n'avait pas fait usage lors de la ratification, acceptation ou approbation. De telles réserves entreront en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la réserve par l'un des Dépositaires.

4. Toute Partie qui a formulé une réserve en vertu des paragraphes 1 et 3 peut la retirer en tout ou en partie en adressant une notification à l'un des Dépositaires. Le retrait prendra effet à la date de réception de la notification par le Dépositaire.

5. La Partie qui a formulé une réserve au sujet d'une disposition de la présente Convention ne peut prétendre à l'application de cette disposition par une autre Partie; toutefois, elle peut, si la réserve est partielle, prétendre à l'application de cette disposition dans la mesure où elle l'a acceptée.

Article 31 - Dénonciation

1. Toute Partie peut, à tout moment, dénoncer la présente Convention en adressant une notification à l'un des Dépositaires.

2. La dénonciation prendra effet le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date de réception de la notification par le Dépositaire.

3. La Partie qui dénonce la présente Convention reste liée par l'article 22 tant qu'elle conserve en sa possession des informations, documents ou autres renseignements obtenus en application de la Convention.

Article 32 - Dépositaires et leurs fonctions

1. Le Dépositaire auprès duquel un acte, une notification ou une communication sera accompli notifiera aux États membres du Conseil de

l'Europe et aux pays membres de l'OCDE et à toute Partie à la présente Convention:

a. toute signature;

b. le dépôt de tout instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation ;

c. toute date d'entrée en vigueur de la présente Convention conformément aux dispositions des articles 28 et 29;

d. toute déclaration formulée en application des dispositions de l'article 4, paragraphe 3 ou de l'article 9, paragraphe 3 et le retrait desdites déclarations;

e. toute réserve formulée en application des dispositions de l'article 30 et le retrait de toute réserve effectué en application des dispositions de l'article 30, paragraphe 4;

f. toute notification reçue en application des dispositions de l'article 2, paragraphes 3 ou 4, de l'article 3, paragraphe 3, de l'article 29 ou de l'article 31, paragraphe 1;

g. tout autre acte, notification ou communication ayant trait à la présente Convention.

2. Le Dépositaire qui reçoit une communication ou qui effectue une notification conformément au paragraphe 1 en informera immédiatement l'autre Dépositaire.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé la présente Convention.

Fait à Strasbourg, le 25 janvier 1988, en français et en anglais, les deux textes faisant également foi, en deux exemplaires dont l'un sera déposé dans les archives du Conseil de l'Europe et l'autre dans les archives de l'OCDE. Les Secrétaires Généraux du Conseil de l'Europe et de l'OCDE en communiqueront copie certifiée conforme à chacun des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE.

TEXTE DU RAPPORT EXPLICATIF RÉVISÉ RELATIF À LA CONVENTION CONCERNANT L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE MUTUELLE EN MATIÈRE FISCALE TELLE QU'AMENDÉE PAR LE PROTOCOLE

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est le fruit de travaux menés conjointement par le Conseil de l'Europe et par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Elle a été élaborée au sein du Conseil de l'Europe par un comité d'experts placé sous l'autorité du Comité européen de coopération juridique (CDCJ), sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Des experts des pays membres de l'OCDE non membres du Conseil de l'Europe ont pris part aux travaux en qualité d'observateurs.

La Convention a été ouverte le 25 janvier 1988 à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (la Convention de 1988).

La Convention de 1988 a été révisée en 2010 principalement en vue de l'aligner sur la norme reconnue sur le plan international en matière de transparence et d'échange de renseignements et de l'ouvrir aux États qui ne sont pas membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe. Cette norme reconnue sur le plan international, élaborée par les pays membres et non membres de l'OCDE qui travaillent ensemble au sein du Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements, est incluse dans l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2008 et a été approuvée par le G7/G8, le G20 et les Nations Unies.

Le texte du rapport explicatif, préparé par le comité d'experts et adressé au Comité des Ministres du Conseil de l'Europe et au Conseil de l'OCDE et accepté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, ne constitue pas un instrument d'interprétation authentique du texte de la Convention bien qu'il puisse être susceptible de faciliter la compréhension des dispositions qui y sont contenues.

Le texte du Rapport explicatif a été amendé en 2010 principalement sur la base du Commentaire de l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Il est entendu qu'il sera donné aux dispositions de la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, qui suivent les dispositions correspondantes du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de 2008, la même interprétation que celle exprimée dans le Commentaire de l'OCDE qui s'y rapporte.

Introduction

1. La présente Convention vise à développer la coopération internationale en vue d'assurer une meilleure application des législations fiscales nationales dans le respect des droits fondamentaux des contribuables.

2. Une telle coopération existe certes déjà, par le biais de multiples instruments, bilatéraux ou multilatéraux, dont l'utilité est reconnue. Les rapports économiques et commerciaux sont cependant devenus si intenses et si diversifiés qu'il est apparu nécessaire d'élaborer un nouvel instrument à la fois général - c'est-à-dire incluant les différentes modalités possibles d'assistance et couvrant un large éventail d'impôts - et multilatéral, c'est-à-dire permettant une coopération internationale plus efficace entre de nombreux États, grâce à une application et une interprétation uniformes de ses dispositions.

3. Le présent instrument prévoit ainsi toutes les formes possibles de coopération administrative entre les États en matière d'établissement et de recouvrement des impôts, en vue notamment de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Ces formes vont du simple échange d'informations au recouvrement de créances fiscales sur le territoire d'un autre État.

4. La Convention est ouverte à la signature des seuls États membres des deux Organisations internationales au sein desquelles elle a été élaborée : le Conseil de l'Europe et l'OCDE. La coopération entre ces États est facilitée par le fait qu'ils possèdent des systèmes juridiques inspirés des principes généraux de droit similaires ainsi que des économies interdépendantes.

5. La Convention telle que révisée par le Protocole de 2010 est également ouverte à la signature d'États non membres du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE.

6. Dans ce contexte, la Convention tente de concilier les intérêts légitimes en présence, notamment, les exigences de l'assistance internationale pour l'établissement et le recouvrement de l'impôt, le respect des caractéristiques propres aux systèmes juridiques, le caractère confidentiel des renseignements échangés entre les autorités nationales et enfin les droits fondamentaux des contribuables.

7. Les contribuables ont notamment le droit au respect de leur vie privée, le droit à une procédure régulière dans la détermination de leurs droits et obligations en matière fiscale, ainsi qu'à une protection appropriée contre la discrimination et la double imposition.

8. Lorsqu'elles appliquent la Convention, les autorités fiscales sont tenues d'agir dans le cadre des législations nationales. La Convention prévoit de manière explicite le respect des droits qu'ont les personnes en vertu de ces législations. Toutefois, les législations nationales ne doivent pas être appliquées de manière à saper l'objet et le but de la Convention. En d'autres termes, il est demandé aux Parties de ne pas empêcher ou retarder indûment une assistance administrative effective.

Commentaires sur les dispositions de la Convention

Chapitre I - Champ d'application de la Convention

Article 1 - Objet de la Convention et personnes visées

Paragraphe 1

1. L'article 1 délimite l'objet de la Convention, qui est l'assistance administrative en matière fiscale entre les États. Cette assistance comprend toutes les activités d'entraide en matière fiscale qui peuvent être accomplies par les autorités publiques, y inclus les autorités judiciaires.

2. La présente Convention couvre l'assistance administrative dans toutes les affaires fiscales, sans préjudice des règles générales et dispositions juridiques régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux), ainsi que sur la législation interne pour accorder une telle assistance.

3. La fourniture de l'assistance prévue par la Convention est toutefois soumise à des limitations de caractère général contenues dans le chapitre IV où sont préservés les droits des contribuables et où sont stipulées certaines possibilités de décliner les demandes présentées ainsi que les limites mises à l'obligation de fournir l'assistance requise. De plus, le principe juridique de réciprocité constitue un autre facteur d'équilibre dans l'application de la Convention puisqu'un État ne pourra pas prétendre à une forme d'assistance qu'il n'est pas disposé à fournir aux autres. Le même principe de réciprocité est aussi un facteur de développement de l'assistance mutuelle étant donné qu'un État qui souhaite bénéficier davantage de la Convention sera amené à offrir aux autres États une assistance plus étendue.

Paragraphe 2

4. Le paragraphe 2 énumère différentes formes d'assistance administrative que les Parties peuvent se prêter mutuellement, c'est-à-dire : les échanges de renseignements, y compris les contrôles fiscaux simultanés et la présence de représentants à des contrôles fiscaux à l'étranger, l'assistance en matière de recouvrement, y compris les mesures conservatoires et la notification de documents.

5. Considérées globalement, ces trois formes d'assistance couvrent toutes les catégories significatives de mesures susceptibles d'être prises par l'administration fiscale d'une Partie pour coopérer avec l'administration fiscale d'une autre Partie dans l'exercice de ses fonctions. Si de nouvelles formes de coopération se révélaient possibles à l'avenir, il faut considérer qu'elles devraient faire l'objet d'une convention distincte, ou d'un protocole à la présente Convention. À l'intérieur du cadre des trois formes d'assistance mentionnées dans ce paragraphe, les Parties sont libres de faire usage de toute technique qu'elles jugent appropriée pour l'application de la Convention (voir chapitre III) : ces mesures sont couvertes par l'engagement stipulé au paragraphe 1 de l'article.

6. Les mesures prises peuvent s'appliquer aux différents stades du processus d'imposition : évaluation, vérification, recouvrement et mesures d'exécution forcée concernant un impôt couvert par la Convention. Ainsi, l'engagement de fournir une assistance administrative en matière fiscale peut amener une administration fiscale à prendre des mesures pour le compte d'un autre État à chacun de ces stades de l'imposition ; cette assistance doit jouer non seulement pour lutter contre la fraude fiscale mais aussi pour assurer une meilleure application de la législation fiscale (y compris les allégements fiscaux et la simplification des procédures administratives).

7. En pratique, une administration fiscale ne prend des mesures, dans la plupart des cas, qu'à la demande de l'administration fiscale d'une autre Partie. Il arrive cependant, surtout en cas d'échanges de renseignements, que l'assistance soit accordée spontanément ou soit organisée à l'avance, si bien que, dans certains cas déterminés, elle est accordée automatiquement.

8. Tous les États peuvent ne pas être en mesure d'apporter toutes les formes d'aide à d'autres Parties. C'est ainsi que, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou pour des raisons d'un autre ordre, un État peut être empêché d'accorder certaines des formes d'assistance énumérées au paragraphe 2. Il devra alors émettre une réserve à cet effet.

9. Des indications sur la nature et la portée de chacune de ces formes d'assistance sont données dans le commentaire sur les articles 4 à 17.

Paragraphe 3

10. Le paragraphe 3 traite des personnes visées par la Convention et précise que l'assistance administrative entre les Parties n'est pas limitée par le lieu de résidence ou la nationalité du contribuable ou des autres personnes concernées. Une clause similaire, bien que formulée d'une manière différente, figure déjà dans beaucoup de conventions de double imposition.

11. Si l'administration fiscale de l'État A demande à l'État B son assistance en matière fiscale, c'est évidemment parce qu'elle doit soit évaluer ou contrôler, soit recouvrer un impôt dû, dans l'État A par une personne qui peut être ou non un résident ou un ressortissant de l'État A. Si cette personne n'est pas assujettie à l'impôt dans l'État A, il n'y a pas lieu d'accorder une assistance en matière fiscale.

12. De son côté, l'administration fiscale de l'État B fournira une aide à l'État A en faisant usage des pouvoirs qu'elle tire de sa législation fiscale pour obtenir des informations, examiner la comptabilité du contribuable, recouvrer les sommes dues et, plus généralement, pour assurer l'application de cette législation.

13. Les dispositions du paragraphe 3 ont pour objet de préciser qu'une personne, qui est assujettie à l'impôt dans un État, ne peut empêcher cet État de demander l'assistance d'un autre État pour le motif qu'elle n'est pas un ressortissant ou un résident de l'un ou l'autre État. Cependant, ceci ne l'empêche pas de contester la créance fiscale ou les mesures de recouvrement, ainsi que le prévoit l'article 23.

14. Les exemples suivants illustrent certaines conséquences des dispositions du paragraphe 3. On suppose que l'ensemble de la Convention s'applique aux États A, B et C mais que les États D et E n'y soient pas Parties.

1. Une société située dans l'État D a trois succursales, l'une dans l'État A, l'autre dans, l'État B et une autre dans l'État E. Les trois succursales ont la même activité commerciale mais la succursale de l'État E couvre le marché de l'État C par l'intermédiaire d'un tiers indépendant. Les États A, B et C peuvent échanger des renseignements sur les prix payés à la société par les succursales des États A et B et à la succursale de l'État E par le tiers indépendant de l'État C. Ils peuvent envisager un contrôle fiscal simultané (voir article 8) des succursales dans A et B ainsi que du tiers indépendant dans C et, s'ils en sont d'accord, des inspecteurs des impôts des pays partenaires peuvent prendre part à ces vérifications.

2. Certains services sont rendus directement à la succursale de l'État A par la société de l'État D tandis que les mêmes services sont rendus à la succursale dans l'État B par celle située dans l'État E. Les États A et B

peuvent échanger des renseignements sur la nature et la valeur des services ainsi rendus.

3. La société a un compte bancaire dans l'État C. L'État A sait que des ristournes non comptabilisées sont remboursées par le biais de ce compte bancaire. L'État B sait que les cadres dirigeants résidents de cette société perçoivent des compléments de rémunération versés à l'étranger par l'intermédiaire de cette banque. Les États A et B peuvent demander à l'État C une confirmation de ces faits, ainsi que le montant exact des sommes versées par l'intermédiaire de la banque.

4. La société possède dans l'État A des biens immobiliers qui ne font pas partie de la propriété commerciale de la succursale dans l'État A. Elle ne verse pas l'impôt sur les gains en capital dont elle est redevable au titre de la vente de ces biens. L'État A peut demander l'assistance de l'État C en vue du recouvrement de sa créance fiscale sur les fonds déposés à la banque, bien entendu sous réserve de l'article 21.

15. On pourrait donner des exemples similaires dans le cas d'un particulier ressortissant d'un État E et résidant dans un État D, qui tire divers revenus imposables de sources situées dans les États A et B et qui possède des biens immobiliers dans l'État C, où il détient un compte bancaire.

16. Il ne faudrait pas croire, cependant, que les particuliers, les sociétés ou d'autres entités ne bénéficient d'aucune protection contre l'assistance administrative en matière fiscale. Une telle interprétation serait inexacte puisque les administrations fiscales ne peuvent prendre que les dispositions compatibles avec leur législation nationale et accordant aux contribuables toutes les garanties liées à ces mesures. Comme l'explique le paragraphe 8 ci-dessus, la législation nationale et les pratiques administratives de l'État requis ne doivent pas être appliquées d'une manière qui sape l'objet et le but de la Convention. En d'autres termes, il est demandé aux Parties de ne pas empêcher ou retarder indûment une assistance administrative effective. Ainsi, le renforcement de la coopération entre les Parties n'a pas pour effet d'accroître les pouvoirs de leurs administrations fiscales mais d'en améliorer l'efficacité en élargissant le champ d'application territoriale de leur action.

Article 2 – Impôts visés

17. Cette convention multilatérale est conçue comme un instrument de portée très large. Elle couvre toutes les formes de prélèvements obligatoires des administrations publiques (c'est-à-dire des administrations centrales de l'état, des subdivisions politiques de ce dernier ou des collectivités locales et des organismes de sécurité sociale) à la seule exception des droits de douane, des droits à l'importation et à l'exportation ainsi que des

taxes couvertes par la Convention internationale d'assistance mutuelle administrative en vue de prévenir, de rechercher et de réprimer les infractions douanières, établie sous les auspices du Conseil de coopération douanière (désormais appelé « Organisation mondiale des douanes »). Mis à part les droits de douane, la Convention est donc susceptible de s'appliquer à tous les prélèvements dont la liste figure dans la publication annuelle de l'OCDE intitulée « Statistiques des recettes fiscales», qui fournit des données comparatives basées sur la classification des impôts établie par l'OCDE.

18. La Convention couvre également les cotisations de sécurité sociale obligatoires payées aux organismes de sécurité sociale de droit public, même lorsque ces derniers ne constituent pas à proprement parler une administration publique. Ce qui importe dans ce cas c'est la nature des cotisations, qui est identique à celle des cotisations de sécurité sociale obligatoires versées aux administrations publiques, tandis que la structure ou le mode de fonctionnement de l'organe qui gère le service en cause ne sont pas significatifs aux effets de l'instrument. En revanche, les cotisations obligatoires payées à des organismes de droit privé ne sont pas couvertes en tant que telles par le présent instrument même si lesdits organismes sont soumis à un contrôle public. La liste des prélèvements effectivement visés figure à l'annexe A de la Convention.

Paragraphe 1

19. Le paragraphe 1 énumère les principales catégories d'impôts pouvant être couverts par la Convention, mais en les regroupant pour tenir compte du fait que tous les pays ne sont pas en mesure ou désireux de fournir une assistance pour certaines catégories d'impôts et peuvent formuler des réserves en vertu de l'article 30.

20. Les impôts et taxes auxquels la Convention s'applique sont groupés en catégories qui sont généralement conformes à la classification établie par l'OCDE, qui présente l'avantage d'être systématique et acceptée sur le plan international. La classification de l'article 2 est également à la base du système de réserves prévu à l'article 30 de la Convention. Néanmoins, compte tenu du but de l'instrument, on a jugé opportun d'introduire certaines modifications dans ladite classification. C'est ainsi que des catégories incluses dans l'alinéa *b*.iii du paragraphe 1 on a dégagé, pour en faire une catégorie indépendante, les impôts pour le compte de subdivisions politiques de l'État ou ses collectivités locales. En outre, compte tenu de l'importance des impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur, on a décidé d'en faire une catégorie indépendante (paragraphe 1, alinéa *b*.iii.E), séparée de celle qui regroupe les impôts analogues qui frappent les autres biens mobiliers (paragraphe 1, alinéa *b*.iii.F).

21. Les États devront signaler dans quelles catégories leurs impôts doivent s'intégrer. Ceci doit se faire au plus tard lors de la signature de la Convention. Lorsqu'un État modifie son système fiscal ou souhaite modifier le champ d'application de l'instrument en incluant d'autres impôts dans la liste prévue à l'annexe A ou en retirant

des impôts de cette liste, il se conformera au paragraphe 3 ou 4 de l'article, suivant le cas.

22. La décision de chaque État d'intégrer chacun de ses impôts dans l'une ou l'autre des catégories prévues à l'article 2 doit être prise en fonction des caractères objectifs desdits impôts et ne peut pas être arbitraire, car elle affecte le fonctionnement général de la Convention, notamment l'application du principe de réciprocité, le système des réserves et, en dernier ressort, les droits et les intérêts des autres États et des contribuables en général. En conséquence, il est concevable que, en cas de doute quant à la nature d'un impôt spécifique et sur son intégration ou non intégration dans l'une ou l'autre des catégories de l'article 2, des consultations entre États aient lieu et que l'on demande, le cas échéant, l'avis de l'organe de coordination prévu à l'article 24.

23. L'alinéa *a* concerne les impôts auxquels toutes les Parties sont tenues d'appliquer la Convention et qui, en conséquence, ne peuvent faire l'objet des réserves prévues à l'article 30, paragraphe 1, alinéa *a*. Il s'agit des impôts sur les revenus ou les bénéfices, sur les gains en capital ou sur l'actif net, perçus au niveau de l'administration centrale de l'État. Ce sont les impôts qui comptent parmi les plus importants dans la plupart des systèmes fiscaux et qui se prêtent le mieux à l'assistance mutuelle internationale.

24. L'alinéa *b* se rapporte aux impôts qui peuvent faire l'objet de réserves en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *a*, c'est-à-dire les impôts autres que ceux qui sont perçus au niveau de l'administration centrale sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital ou sur l'actif net. Il s'applique en conséquence à tous les autres impôts perçus au niveau de l'administration centrale ainsi qu'aux impôts de toutes les catégories perçus à d'autres niveaux d'administration.

Paragraphe 2

25. Ce paragraphe relie la Convention à l'annexe A. L'annexe A énumère les impôts en vigueur dans les États contractants à la date de signature de la Convention et auxquels les États contractants souhaitent que la Convention s'applique.

26. Les impôts des États contractants auxquels s'applique la Convention sont énumérés à l'annexe A dans des catégories mentionnées au paragraphe 1. Il s'agit des impôts pour lesquels l'État contractant escompte une assistance ; l'annexe A ne doit inclure aucun impôt à propos duquel l'État contractant concerné a formulé une réserve en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *a*.

27. Même dans le cas où la législation d'un État ne comporte pas d'impôts d'une certaine catégorie, cet État est tenu de fournir une assistance administrative pour les

impôts d'autres États rentrant dans cette catégorie, sauf s'il a formulé une réserve à ce sujet en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *a*.

Paragraphe 3

28. Ce paragraphe a un double but. D'une part, il explicite la faculté accordée à chaque État de modifier, après l'entrée en vigueur de la Convention, la liste contenue dans l'annexe A dans le sens de la suppression ou de l'addition d'impôts prévus au paragraphe 1. D'autre part, ce paragraphe énonce la procédure à suivre pour ces changements et le moment de leur prise d'effets.

Paragraphe 4

29. Ce paragraphe concerne le cas où des changements interviennent dans la législation nationale en ce sens que des impôts identiques ou sensiblement analogues s'ajoutent à ceux qui sont énumérés dans l'Annexe A ou les remplacent. L'État concerné est tenu, en vertu du paragraphe 4, de notifier ces changements mais la Convention est applicable à ces impôts même avant que la notification ait lieu.

Chapitre II – Définitions générales

Article 3 – Définitions

Paragraphe 1

30. Cet article définit un certain nombre d'expressions fréquemment utilisées dans la Convention. Les définitions de l'« État requérant » et l'« État requis » figurant à l'alinéa *a* n'appellent pas d'explications particulières.

31. Pour simplifier, le terme « impôt » est utilisé, dans l'ensemble de la Convention, pour désigner toutes les catégories d'impôts (y compris les cotisations de sécurité sociale) couvertes par la Convention, conformément à l'article 2. Comme les définitions juridiques des impôts en vigueur dans certains pays peuvent exclure d'autres prélèvements couverts par la Convention, il semblait nécessaire de préciser expressément (voir alinéa *b*) que le terme « impôt » comprend tous les versements énumérés dans l'annexe A.

32. De l'alinéa *c* qui définit la notion de « créance fiscale », il résulte que l'assistance ne se limite pas seulement à l'impôt proprement dit, ce qui comprend le principal, les suppléments, surtaxes et centimes additionnels, mais qu'elle s'applique aussi aux intérêts de retard et aux frais de recouvrement. Il est évident que l'assistance doit s'étendre aux suppléments ou surtaxes puisqu'ils constituent fondamentalement des impôts qui ont souvent un objet particulier et sont prélevés, pour des raisons de commodité, en même temps qu'un autre impôt, par exemple l'impôt sur le revenu. Quant aux intérêts et aux frais de recouvrement qui ne sont pas des impôts, il se justifie de les couvrir par l'assistance mutuelle puisque, d'une part, la plupart des pays appliquent des intérêts de retard en cas de paiement tardif de l'impôt et que, d'autre part, il est communément admis que le redevable d'un impôt est tenu de rembourser à l'État, les frais qu'il a engagés pour le recouvrement de l'impôt dû. Il est entendu que le terme « impôt » vise non seulement l'obligation personnelle du contribuable ou de la personne soumise à la cotisation sociale mais également la responsabilité dé celui (par exemple, employeur, débiteur de revenus) qui a négligé de retenir l'impôt ou la cotisation sociale à la source ou de la verser à l'administration.

33. En demandant le recouvrement d'une créance fiscale, l'État requérant peut être amené à mentionner distinctement le montant des intérêts de retard déjà courus. Certains États sont d'avis que l'assistance de l'État requis doit se limiter au recouvrement de ces seuls intérêts dus jusqu'à la date d'introduction de la demande tandis que d'autres États estiment que cette assistance doit être étendue aux intérêts de retard tels qu'ils seront dus suivant les règles en vigueur dans l'État requérant jusqu'au moment du paiement effectif de la créance. La Convention n'entend pas privilégier l'une ou l'autre façon de voir et laisse donc aux Parties le soin de se mettre d'accord, par exemple, bilatéralement, sur les modalités de détermination des intérêts de retard à recouvrer.

34. La Convention couvre aussi les amendes administratives. Le texte de l'instrument n'inclut pas une définition des amendes administratives et cette question est du ressort du droit national. On considère généralement comme amende administrative toute sanction pécuniaire dont le régime juridique est fixé par des règles juridiques autres que les normes pénales. Ces amendes peuvent être imposées par les autorités administratives et des recours sont normalement prévus contre les décisions en ce domaine. Certains États peuvent ne pas souhaiter accorder une assistance pour de telles amendes. Ils doivent alors formuler une réserve sur ce point.

35. Le terme « dus » est utilisé à l'alinéa *c* pour bien préciser que l'assistance ne peut pas être demandée lorsque le montant de l'impôt est seulement hypothétique. Cependant, et de propos délibéré, la définition n'exige pas que le montant dû corresponde exactement à l'impôt qui sera dû en définitive et l'assistance pour des montants d'impôts déterminés sur la base d'estimations n'est pas exclue par la Convention. Des conditions contraires rendraient difficile la prise de mesures conservatoires, en vertu de l'article 12. On observera, cependant, qu'aux termes de l'article 11, l'assistance au recouvrement ne peut être demandée que pour les créances fiscales qui peuvent être mises en recouvrement et qui, à moins que les États concernés n'en soient convenus autrement, ne peuvent être contestées dans l'État requérant.

36. Néanmoins, des problèmes peuvent se poser si les États se prêtent assistance prématurément. En effet, ceci pourrait porter atteinte à la situation du contribuable et l'État requis risquerait de se voir réclamer des dommages intérêts. Aussi, et bien que la législation d'un certain nombre d'États prévoie la possibilité de prendre des mesures de recouvrement ou des mesures conservatoires à un stade peu avancé de la procédure (par exemple, avant que l'impôt ne soit établi), cette possibilité ne figure pas expressément dans la Convention. En revanche, certains États appliquent des dispositions permettant d'émettre des avis de recouvrement d'urgence[1], lesquels sont couverts par la Convention.

---

[1] C'est-à-dire, une détermination de l'impôt peut être provisoire mais en vue d'un recouvrement incontestable, sans égard pour les procédures normales de notification ou d'appel, dans le but d'empêcher la perte de rentrée fiscale que

37. La définition des « autorités compétentes » (alinéa *d*) se fonde sur un critère formel : la désignation par les États et l'inclusion dans la liste B, annexée à la Convention. Ceci est dû au fait que, compte tenu du champ d'application de la Convention tel qu'il est défini dans l'instrument (articles 1 et 4) et les différences existant entre les États en matière d'organisation et de fonctionnement des administrations publiques et de l'État en général, il n'est pas possible d'établir de règles uniformes en ce domaine; c'est ainsi que, dans quelques États, les autorités compétentes seront normalement les autorités ou les services fiscaux, tandis que dans d'autres États, d'autres organes peuvent accomplir certaines tâches d'assistance administrative en ce domaine. Tout État peut librement décider de changer son ou ses autorités compétentes. Il est obligé dans ce cas de faire le nécessaire pour que le changement n'affecte pas négativement les autres Parties ou l'application générale de la Convention ; il devra normalement notifier le changement par l'intermédiaire de l'un des dépositaires, prévoir des directives ou des instructions pour la poursuite des activités d'assistance en cours et communiquer ces directives ou instructions aux Parties et aux personnes concernées.

38. La notion de « ressortissants » (alinéa *e*) est définie en s'inspirant de la notion équivalente contenue dans l'article 24, paragraphe 2 du modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune établi par l'OCDE. Les personnes physiques doivent posséder la nationalité de l'État contractant, laquelle peut être définie dans une déclaration de l'État concerné, cette dernière devant être incluse dans une annexe C à la Convention. Pour les personnes morales, sociétés de personnes, associations et autres entités, le critère est le même que celui utilisé dans le texte de l'OCDE, c'est-à-dire, la constitution conformément à la législation en vigueur dans l'État concerné.

Paragraphe 2

39. Ce paragraphe fixe une règle générale d'interprétation en vertu de laquelle il y a lieu d'avoir égard en priorité aux définitions contenues dans l'instrument lui-même puis, à défaut, au sens des mots résultant du droit interne de l'État qui applique la Convention dans le cas d'espèce à moins que le contexte impose manifestement une signification différente.

---

risquerait d'entraîner le jeu des délais exigés par de telles procédures; de tels délais risqueraient, par exemple, de permettre au contribuable de se placer, ou de placer ses biens, hors de la juridiction des autorités fiscales.

Paragraphe 3

40. Ce paragraphe précise la procédure selon laquelle les modifications sont apportées aux annexes B (autorité compétente) et C (définition du ressortissant), ainsi que la date de leur prise d'effet. Il est calqué sur l'article 2, paragraphe 3.

Chapitre III – Formes d'assistance

SECTION I – ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

Article 4 – Disposition générale

Paragraphe 1

41. Cet article prévoit l'obligation générale, pour les Parties, d'échanger tous les renseignements qui paraîtront pertinents pour procéder à l'administration ou à l'application des législations nationales concernant les impôts couverts par cette Convention. Le caractère contraignant de cette obligation est affirmé à l'article 1. Les échanges de renseignements sont la forme la plus courante d'assistance administrative entre les autorités fiscales. Cette assistance est souhaitable pour apprécier et découvrir des faits susceptibles de présenter un intérêt pour l'application correcte des législations nationales des Parties. Ceci peut non seulement faciliter l'application de la législation mais aussi aider le contribuable à faire valoir ses droits à des allégements fiscaux (par exemple, en lui facilitant la tâche lorsqu'il doit prouver qu'il est non-résident d'un État du point de vue fiscal, ou qu'il a acquitté à l'étranger un impôt pour lequel il a droit à un allégement de double imposition).

42. Le champ d'application de cet article est large. Il devrait donc aider les Parties à lutter contre l'évasion et la fraude fiscale au plan international. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement aux Parties qu'il n'est pas loisible « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une personne en particulier ou d'un groupe ou d'une catégorie définissable de personnes (voir également le paragraphe 167).

43. Les cinq principales méthodes utilisées pour les échanges d'informations sont les suivantes :

i. échange à la demande, c'est-à-dire, communication par l'État requis d'informations relatives à une affaire particulière, qui ont été demandées expressément par l'État requérant (voir article 5) ;

ii. échange automatique, c'est-à-dire, envoi systématique par une Partie à une autre Partie, de renseignements concernant certains éléments de revenu ou de capital (voir article 6) ;

iii. échange spontané, c'est-à-dire, communication de renseignements obtenus au cours de l'examen de la situation d'un contribuable ou dans d'autres circonstances, qui peuvent présenter un intérêt pour l'État destinataire (voir article 7) ;

iv. contrôle fiscal simultané, c'est-à-dire, communication de renseignements obtenus au cours d'un contrôle effectué en même temps, dans chacune des Parties concernées, sur la base d'un arrangement entre deux ou plusieurs autorités compétentes et portant sur la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes qui présente pour ces États un intérêt commun ou complémentaire (voir article 8) ;

v. contrôle fiscal à l'étranger, c'est-à-dire, obtention de renseignements à raison de la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant au cours d'un contrôle fiscal dans l'État requis (voir article 9).

52. Il faut préciser que l'article 4 ne limite pas les possibilités d'échange de renseignements aux cinq méthodes mentionnées ci-dessus. En général, les Parties, agissant par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes, peuvent décider de la manière dont les échanges de renseignements auront finalement lieu. Ce n'est pas tant le caractère de l'information que le mécanisme par lequel elle est échangée qui détermine la classification selon les articles de la Convention. Dans certains cas, il est possible que les distinctions entre les différentes formes d'échange mentionnées ci-dessus deviennent floues, par exemple, lorsque les autorités compétentes sont d'accord pour envoyer tous les renseignements d'un certain type qui peuvent être détectés à l'occasion de contrôles fiscaux, ou au cas où une quantité considérable de renseignements est envoyée à un autre État, sans accord préalable, par une autorité compétente. Aussi, en vue de réaliser un maximum d'efficacité et de réduire au minimum le coût, les accords sur les échanges automatiques de renseignements peuvent limiter l'objet, l'étendue et la masse des renseignements échangés, de sorte que la différence entre l'échange sur demande et l'échange automatique fondé sur un accord s'estompe dans la pratique.

53. Les contrôles fiscaux simultanés et les contrôles fiscaux à l'étranger sont également mentionnés dans les commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE de 2008. Ces techniques d'échanges d'informations entrent cependant dans le

champ couvert par l'article 26 de ce modèle. De même, il n'est pas interdit aux Parties de faire usage, lorsque leur législation fiscale les y autorise, de toute autre technique de vérification, par exemple, les programmes d'échanges d'informations concernant un secteur économique ou les contrôles effectués conjointement par deux autorités compétentes. En particulier, les contrôles fiscaux simultanés multilatéraux suscitent un intérêt croissant compte tenu de la dimension multilatérale grandissante des schémas de fraude fiscale et de la nécessité d'une coopération internationale entre administrations fiscales. Toutefois, pour diverses raisons, il est possible que certains pays soient dans l'incapacité de participer aux formes de coopération décrites dans les articles 8 et 9 ou ne puissent le faire que sous certaines conditions. Les Parties pourront, en vertu du paragraphe 3 de l'article 9, notifier leur volonté de ne pas accepter, de façon générale, la présence d'un représentant étranger à un contrôle fiscal sur leur territoire.

54. L'échange de renseignements peut prendre des formes diverses admises par les autorités compétentes, comme des contacts personnels par téléphone ou messagerie sécurisée et par des échanges de CD Rom (cryptés le cas échéant) mais, lorsque l'échange intervient oralement, il est normal de le confirmer par écrit. Pour accélérer l'échange, notamment dans un domaine où il est nécessaire d'obtenir rapidement des renseignements, les autorités compétentes peuvent convenir de déléguer leurs compétences à certains de leurs agents pour établir des contacts plus directs (par exemple, par téléphone). En outre, il est utile de mentionner que la Convention ne se limite pas à l'échange de renseignements spécifiques à un contribuable, mais autorise aussi les autorités compétentes à échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemple, les techniques d'analyse des risques ou les schémas d'évasion ou de fraude fiscale.

55. La présente Convention ne porte pas seulement sur l'assiette des impôts mais aussi sur leur perception et leur recouvrement. Il est évidemment souhaitable qu'une détermination exacte du montant dû soit complétée par un recouvrement efficace de celui-ci. Si le recouvrement de l'impôt dû dans la Partie qui a effectué l'évaluation s'avère très difficile, il peut être essentiel de savoir si le contribuable possède à l'étranger des actifs sur lesquels, avec l'aide de l'autre Partie, la créance fiscale peut être recouvrée.

Paragraphe 3

56. Certains États ont dans leur législation nationale des dispositions prévoyant qu'ils informent les personnes concernées avant de transmettre des renseignements à un autre État. Le paragraphe 3 permet à chaque Partie de notifier à l'un des dépositaires que ses autorités peuvent informer les personnes concernées avant de transmettre des renseignements à une Partie. La personne « concernée » est définie par les dispositions législatives nationales ; celle-ci pourra être un ressortissant ou un résident de l'État requis au sujet duquel des renseignements seront fournis à un autre État pour permettre à celui-ci de vérifier ou d'établir ses propres impôts à charge dudit

ressortissant ou résident ; il pourra s'agir aussi d'une entreprise exploitée dans l'État requis par un de ses ressortissants ou résidents, auprès de laquelle des renseignements devront être recueillis pour être transmis à un autre État en vue de permettre à celui-ci de vérifier ou d'établir ses impôts à charge d'un de ses propres contribuables qui est en relations d'affaires avec l'entreprise exploitée dans l'État requis (voir également le paragraphe 180).

Article 5 – Échange de renseignements sur demande

Paragraphe 1

57. Comme on l'a déjà fait observer dans les commentaires sur l'article 4, les renseignements échangés sur demande concernent une affaire déterminée évoquée par l'État requérant. Le plus souvent, l'État requérant a besoin de renseignements supplémentaires pour vérifier les informations que le contribuable a fournies dans sa déclaration d'impôt concernant les actifs ou les revenus d'actifs situés dans l'État requis. Dans de nombreux cas, les renseignements sont demandés parce que l'État requérant soupçonne le contribuable d'avoir fourni des informations incomplètes ou inexactes.

58. Normalement, les demandes sont formulées par écrit. Cependant, elles peuvent être présentées oralement et confirmées par écrit par la suite. Dans certains cas où des renseignements sont nécessaires sans délai, par exemple, dans les affaires qui font intervenir des activités itinérantes, une demande par courrier ordinaire constitue une procédure trop lourde. Dans de tels cas, les autorités compétentes peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou d'autres technologies de communication et d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Normalement, une demande est adressée à l'autorité compétente de l'État requis figurant à l'annexe B. Dans certaines circonstances, par exemple, dans les cas d'échanges de renseignements en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans un domaine spécial, il s'avère utile d'autoriser un agent déterminé à agir pour le compte de cette autorité compétente en ce qui concerne cette affaire (voir article 24). Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales peut être utile à cet égard.

59. Comme l'indiquent les commentaires sur l'article 4, l'échange de renseignements sur demande constitue, en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, la procédure la mieux adaptée. Afin d'être en mesure de recouvrer des créances fiscales dans une autre Partie, il peut être utile, surtout si le contribuable réside dans l'État requis, de savoir s'il possède des actifs dans cet État. Une Partie peut requérir des informations, qu'elle soit en mesure ou non de demander une assistance en vue du recouvrement (par exemple, parce que la créance fiscale est contestée ou peut faire l'objet d'une contestation).

Paragraphe 2

60. Sauf dans les cas prévus aux articles 19 et 21, l'autorité compétente de l'État requis s'efforcera de trouver les informations demandées dans les dossiers fiscaux et si elle ne peut les obtenir de cette manière elle devra utiliser tous les moyens dont elle dispose en matière fiscale afin d'obtenir des renseignements.

61. Les renseignements obtenus d'une Partie peuvent être transmis par les autorités compétentes d'une autre Partie à une troisième Partie, sous réserve d'autorisation préalable des autorités compétentes du premier État (voir l'article 22 et le paragraphe 227 des commentaires ci-dessus).

Article 6 – Échange automatique de renseignements

62. Un trait caractéristique des échanges automatiques des renseignements est qu'ils ont pour objet une masse de renseignements particuliers de même nature relatifs, d'ordinaire, à des paiements en provenance de l'État qui fournit les renseignements et à des impôts retenus à la source dans cet État. Les renseignements de ce type peuvent y être obtenus périodiquement, dans le cadre du système propre à cet État, et transmis systématiquement et régulièrement. L'échange automatique de renseignements permet d'améliorer la sincérité fiscale et de détecter une fraude qui serait demeurée insoupçonnée. Les États doivent s'efforcer d'échanger les renseignements de la manière la plus efficace possible du fait même de leur volume important.

63. Si les contribuables ont connaissance de cet arrangement et, par conséquent, de la nature des renseignements échangés, ils seront conduits à mieux se conformer à leurs obligations fiscales et le nombre d'affaires ainsi que le montant des minorations dans les déclarations de revenu devraient diminuer au bout de quelques années. Cependant, il pourrait exister des moyens de maximiser l'efficacité et de réduire les coûts au minimum, par exemple, en limitant l'échange automatique aux domaines où la sincérité fiscale est là plus faible, en modifiant, après quelques années d'échange, la nature des renseignements échangés et en utilisant des formulaires normalisés (voir aussi le paragraphe 66 ci-dessous).

64. Cette forme d'échange de renseignements nécessite un accord préliminaire entre les autorités compétentes sur la procédure à adopter et sur le type de renseignements échangés. En effet, il peut exister des situations particulières où de tels échanges peuvent s'avérer peu productifs, par exemple, si les données de masse disponibles dans un pays sont rares ou si les relations économiques entre les pays sont limitées ou encore si procéder à de tels échanges constituerait une charge administrative excessive pour les administrations concernées.

65. Un arrangement sur la nature des renseignements à échanger et sur la procédure à adopter est nécessaire car, d'une part, il ne serait pas très efficace d'échanger n'importe

quels renseignements susceptibles de faire l'objet d'échanges automatiques, et, d'autre part, il n'est pas toujours nécessaire que les deux partenaires échangent des renseignements sur les mêmes éléments de revenu ou avec la même fréquence dans le cadre d'un tel accord. Le montant et les caractéristiques des éléments susceptibles de faire l'objet d'un échange automatique dépendront des systèmes administratifs internes de chacun des États concernés. Un tel arrangement peut être conclu par deux ou plusieurs Parties, en vertu des dispositions de l'article 24, paragraphe 1. Le Modèle de Mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales est préconisé pour ces types d'arrangements.

66. L'échange automatique de renseignements est le domaine d'application le plus évident des formulaires normalisés, bien que ces derniers puissent également être utilisés pour la transmission de demandes ou réponses. D'une façon générale, les principaux avantages de la normalisation sont les suivants : éviter la nécessité d'une traduction par le recours à des codes numériques communs à tous les pays concernés pour désigner les mêmes éléments de revenus ou de capital ; accélérer les échanges et réduire la charge de travail des autorités compétentes dès lors que les renseignements reçus peuvent être intégrés dans le système du pays destinataire et comparés au revenu déclaré par les contribuables. Par définition, ces avantages n'existent que si un grand nombre de pays acceptent de participer à la normalisation. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a mis au point des formulaires normalisés destinés à ces échanges automatiques de renseignements, basé sur les dernières technologies disponibles. Les États concernés devront, autant que possible, recourir au Format de transmission standard de l'OCDE ou à une autre norme ultérieurement mise à jour pour leurs échanges automatiques de renseignements, ainsi que le recommande le Comité des affaires fiscales de l'OCDE.

Article 7 – Échange spontané de renseignements

Paragraphe 1

67. Des renseignements sont échangés spontanément lorsque l'une des Parties, qui les juge intéressants pour une autre Partie, les transmet à cette dernière sans que celle-ci les lui ait demandés. Les échanges spontanés de renseignements s'avèrent souvent plus efficaces que les échanges automatiques, dans la mesure où ils concernent, la plupart du temps, des cas qui ont été décelés et sélectionnés par un fonctionnaire des impôts de l'État qui transmet les renseignements au cours d'une vérification ou d'un contrôle fiscal (voir paragraphe 70 ci-après). Ce type d'échange diffère des deux autres en ce que les renseignements sont envoyés sans demande préalable de l'autre État et sans accord préalable entre les autorités compétentes sur les éléments de revenu et les procédures.

Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales peut être utile à cet égard.

68. Le paragraphe 1 expose les différentes situations dans lesquelles une Partie communique à une autre Partie, sans demande préalable, les renseignements dont elle a connaissance. Un échange spontané de renseignements est généralement efficace s'il concerne des éléments qui ont été détectés et sélectionnés par un fonctionnaire des impôts de l'État qui transmet les renseignements, au cours ou à la suite d'un contrôle fiscal ou d'un autre type d'enquête fiscale.

69. Normalement, il n'y a pas d'échanges spontanés de renseignements dans le domaine du recouvrement des impôts. Cependant, il pourrait être utile de fournir spontanément des renseignements comme complément de renseignements échangés à la suite d'une demande concernant un problème de recouvrement.

Paragraphe 2

70. L'efficacité de l'échange spontané dépendant principalement de l'initiative de l'État qui fournit l'information, il appartient aux autorités compétentes de cet État de prendre les dispositions nécessaires pour que les informations susceptibles d'intéresser un autre État soient portées à sa connaissance. L'autorité compétente étant l'organisme responsable de l'échange d'informations, elle doit faire usage des connaissances et des ressources de l'ensemble de l'administration fiscale pour apporter son assistance à un autre État.

71. Le travail occasionné par cette forme d'échange de renseignements et son utilisation finale nécessite généralement un certain effort administratif de part et d'autre sans que l'intérêt, du point de vue fiscal, des renseignements qui seront obtenus soit garanti dès le départ. Pour cette raison, il est judicieux de se consacrer essentiellement à l'échange des renseignements les plus prometteurs, par exemple, en raison de leur importance générale ou du fait des montants d'imposition concernés. Les renseignements fournis spontanément devraient être accompagnés de tout document complémentaire susceptible d'aider l'autre État.

Article 8 – Contrôles fiscaux simultanés

72. Lorsqu'il y a suspicion de cas de fraude ou d'évasion fiscale internationale, les contrôles fiscaux simultanés peuvent être des outils très efficaces pour permettre aux administrations fiscales d'assurer le respect des obligations fiscales et pour leur contrôle. Si les Parties concernées coordonnent leurs opérations de contrôle de la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes présentant pour elles un intérêt fiscal commun ou complémentaire, elles seront en mesure de tirer un maximum d'avantages des échanges de renseignements. L'article 8 tend à cette fin. Les autorités compétentes

peuvent être amenées à envisager de négocier des memoranda d'accord bilatéraux ou multilatéraux, des arrangements pratiques ou d'autres instruments similaires afin de faciliter une réalisation efficace des contrôles fiscaux simultanés. L'Accord Modèle de l'OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés peut servir de base à l'élaboration de tels instruments.

73. Cette forme de coopération entre administrations fiscales pourrait s'avérer fructueuse, notamment pour le traitement des transactions entre entreprises apparentées (et pour la détermination des prix de pleine concurrence). Elle peut aussi faciliter l'élimination de la double imposition économique et la détection d'accords de planification fiscale agressive. En permettant une coordination des demandes des autorités fiscales des différents États et en évitant les doubles emplois les contrôles fiscaux simultanés peuvent aussi alléger la charge supportée par les contribuables pour respecter leurs obligations fiscales. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales peut être utile à cet égard.

Paragraphe 1

74. Ce paragraphe invite les Parties à se consulter à la demande de l'une d'entre elles afin de définir les affaires susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané et les procédures à utiliser à cet effet. Cette consultation se fait entre autorités compétentes.

75. L'autorité compétente requérante informera les autres des affaires qu'elle propose d'examiner. Les autres autorités compétentes décideront si elles procéderont ou non à des contrôles fiscaux simultanés de ces affaires et elles pourraient aussi choisir d'autres affaires à examiner.

76. Un contrôle fiscal simultané ne sera possible qu'entre les autorités compétentes des Parties qui ont un intérêt commun ou complémentaire vis-à-vis de la situation fiscale de la ou des personnes concernées. Même si cette condition est remplie, l'une des autorités compétentes concernées peut estimer que les opérations dont il s'agit ne sont pas suffisamment importantes pour justifier cette procédure.

77. Cependant, on peut espérer que l'autorité compétente requise sera, en général, disposée à participer au contrôle si l'autorité compétente requérante est en mesure de démontrer que l'affaire est d'une grande importance pour elle-même et, le cas échéant, qu'un contrôle simultané permettrait aussi à l'autorité compétente requise d'obtenir des renseignements utiles pour ses propres enquêtes (voir aussi le paragraphe 53).

Paragraphe 2

78. Ce paragraphe définit ce que l'on entend par contrôle fiscal simultané. L'objet d'un tel contrôle est défini de la manière suivante : « la situation d'une ou de plusieurs

personnes qui présente pour [les Parties] un intérêt commun ou complémentaire ». Ces termes peuvent être interprétés dans un sens large. Ils peuvent s'appliquer aussi bien à une seule personne qui réside dans l'une des Parties et exerce des activités dans une ou plusieurs autres Parties qu'à des personnes apparentées qui résident dans deux ou plusieurs Parties; ils peuvent aussi, dans certains cas, s'appliquer à des personnes résidant dans des Parties différentes, qui, bien que n'étant pas interdépendantes ou soumises à un contrôle commun entretiennent néanmoins d'étroites relations commerciales.

79. Le premier cas visé recouvre la situation de personnes qui résident dans une première Partie et exercent des activités professionnelles ou d'une autre nature dans une autre Partie, ainsi que les entreprises qui résident dans l'une des Parties et qui opèrent dans l'autre par l'intermédiaire d'un établissement stable.

80. Les deuxième et troisième cas concernent principalement des sociétés, et d'abord les entreprises multinationales qui effectuent des transactions internes ; sont enfin concernées des entreprises qui, bien que n'étant pas apparentées, ont des liens commerciaux si étroits que les renseignements concernant les activités de l'une d'entre elles (par exemple, les prix de biens vendus et achetés) présenteraient une utilité pour l'autorité compétente responsable du contrôle fiscal de l'autre.

81. Lorsqu'un accord a été dégagé sur la mise en œuvre d'un contrôle fiscal simultané, le personnel de l'administration fiscale chargé de l'affaire choisie examinera avec ses homologues de l'autre ou des autres Parties concernées le programme de contrôle, les périodes (c'est-à-dire les exercices fiscaux) à couvrir, les questions qui pourraient être examinés et les dates fixées comme objectifs. Lorsqu'un accord a été obtenu sur les grandes lignes à suivre, les fonctionnaires de chacun des États effectuent leurs contrôles de manière distincte sur leur propre territoire.

82. Dans les cas où des entreprises apparentées sont en cause, la solution la plus souhaitable serait de confier la responsabilité de la coordination du contrôle et des échanges de renseignement à l'autorité compétente de la Partie dans laquelle la société mère ou la société de base est établie. Si une société mère impliquée dans l'affaire réside en dehors de l'une des Parties qui participent au contrôle, les autorités compétentes de l'ensemble des États concernés désigneront ensemble le pays qui assurera la coordination des échanges de renseignements.

Article 9 – Contrôles fiscaux à l'étranger

I. Remarques préliminaires

83. Traditionnellement, les échanges de renseignements qui ont lieu en application de conventions de double imposition et d'assistance mutuelle ont lieu par écrit. Une procédure écrite prend nécessairement du temps et risque, pour cette raison, d'être moins

efficace que d'autres procédures moins formelles. Dans certains cas, des réactions rapides de la part des administrations fiscales sont nécessaires, notamment pour lutter contre la fraude fiscale dans le domaine de la location internationale de main d'œuvre ou d'activités à caractère itinérant. De plus, pour être en mesure d'avoir une vue précise et globale des relations de nature commerciale ou d'une autre nature entre un résident d'une Partie qui est soumis à un contrôle fiscal et ses partenaires étrangers, il est souvent très utile de pouvoir suivre de près une vérification entreprise à cette fin dans le pays étranger concerné. L'expérience a donc montré la nécessité de permettre une présence physique de représentants des autorités fiscales lors des contrôles fiscaux effectués dans le pays étranger qui présentent un intérêt pour un contrôle fiscal effectué dans leur propre pays. Cet article donne une telle possibilité.

84. La décision à prendre pour autoriser la présence d'un représentant de l'autorité étrangère est du ressort dé l'autorité compétente de l'État où le contrôle doit avoir lieu.

85. Dans certains États la présence d'un représentant de l'autorité étrangère en matière d'impôt peut être considérée comme une atteinte à la souveraineté ou comme contraire à la politique ou aux procédures de ces États. Dans d'autres États, une telle présence n'est admise que si le contribuable ne s'y oppose pas.

86. En revanche, d'autres pays jugent acceptable la présence sur leur territoire de représentants d'autorités étrangères, à condition que le contrôle fiscal soit exécuté de façon strictement conforme à leur propre législation et à leur pratique administrative. L'article 9 a été rédigé dans cet esprit et il est destiné à répondre à la nécessité d'insérer, dans les conventions internationales, de telles dispositions expresses que la plupart des États membres semblent exiger afin d'être en mesure de permettre aux représentants étrangers des impôts de prendre part à leurs contrôles fiscaux. Les États, qui seraient en mesure d'accepter que des représentants étrangers disposent, sur leur territoire, de pouvoirs plus étendus que ne le prévoit cet article, sont libres d'en décider ainsi, en concluant au besoin un accord sur la base de l'article 24, paragraphe 1. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales peut être utile à cet égard.

II. Commentaires des dispositions de l'article 9

Paragraphe 1

87. Le paragraphe 1 fixe les règles formelles de présentation d'une demande de participation à un contrôle fiscal. Il stipule que la demande doit être effectuée au niveau des autorités compétentes, comme pour la procédure normale d'échanges de renseignements, qui a lieu par correspondance. En ce qui concerne les procédures, il est probable qu'elles se dérouleront le plus souvent de la manière suivante. L'État requérant commencera par demander des renseignements en vertu de l'article 5. Lorsque ces renseignements ne sont pas déjà disponibles dans l'État requis, ce dernier informera l'État demandeur qu'une opération de contrôle spéciale est nécessaire et qu'elle est envisagée. L'État requérant demandera alors, en vertu du présent article, que ses représentants soient présents lors du contrôle fiscal spécial.

88. Il se peut qu'une demande d'assister au contrôle soit présentée en même temps que la demande de renseignements dans le cas où ces derniers ne peuvent être obtenus qu'à raison d'un contrôle spécial. Dans d'autres cas, ce sont les renseignements reçus à la suite d'un échange spontané qui peuvent conduire une Partie à demander à ce que l'un de ses représentants soit autorisé à assister à un contrôle en cours dans une autre Partie.

89. Il est entendu que ce type d'assistance, exigeant beaucoup de la part d'une autorité fiscale étrangère, ne devrait être demandé que lorsque l'autorité compétente de l'État requérant est convaincue que le contrôle effectué dans le pays étranger contribuera dans une large mesure à la solution d'une affaire fiscale intérieure. Un État devrait aussi s'abstenir de demander à assister au contrôle d'affaires mineures. Toutefois, cela n'implique pas nécessairement que l'affaire en question doive porter sur un montant d'impôt élevé. Une demande peut aussi être justifiée par le fait que l'affaire présente une importance particulière pour le règlement d'autres affaires fiscales dans le cadre national ou que le contrôle effectué à l'étranger doit être considéré comme faisant partie d'une vérification effectuée sur une large échelle qui concerne des entreprises situées sur le territoire national et des résidents.

90. L'État requérant a intérêt à préciser aussi exactement que possible les motifs de sa demande d'assister à un contrôle. La demande doit comporter une description précise de l'affaire fiscale sur laquelle elle se fonde. Cette description peut avoir déjà eu lieu lors de la demande initiale de renseignements présentée en application de l'article 5. Elle doit aussi indiquer les raisons particulières pour lesquelles une présence physique d'un représentant de l'autorité compétente est souhaitable. Si l'autorité compétente de l'État demandeur souhaite que la vérification soit menée selon une procédure spécifique ou à un moment déterminé, ces souhaits doivent être indiqués dans la demande.

91. Le ou les représentants de l'autorité compétente de l'État requérant ne pourront assister qu'à la partie appropriée du contrôle fiscal. La réalisation de cette condition est assurée par le pouvoir que les autorités de l'État requis exercent, de façon exclusive, en matière de conduite du contrôle fiscal (voir paragraphe 2 de cet article et commentaires y relatifs).

Paragraphe 2

92. Le paragraphe 2 précise que la décision à prendre pour déterminer si la présence de l'autorité compétente étrangère doit être ou non autorisée relève de l'autorité compétente de l'État requis. Le fait que l'État requis dispose d'un pouvoir de décision à cet égard ne limite en aucune manière l'obligation qui lui incombe de fournir les renseignements qui lui sont demandés en vertu de l'article 5. Il est donc normal qu'un État contractant qui rejette une demande indique les raisons d'un tel rejet en invoquant, s'il y a lieu, les dispositions des articles 19 ou 21 ou en indiquant d'autres motifs sur lesquels sa décision est fondée.

93. Si la demande est approuvée, l'autorité compétente de l'État requis indique la date et le lieu du contrôle, ainsi que les autres précisions jugées nécessaires, telles que l'autorité ou le fonctionnaire responsable de la vérification, et toute condition particulière qui pourrait être stipulée pour la conduite du contrôle.

94. Toutes les décisions concernant la manière dont le contrôle doit être conduit relèvent de l'autorité ou du fonctionnaire de l'État requis qui en a la charge. Il n'est pas question, pour le fonctionnaire étranger, d'exercer une autorité *stricto sensu* en la matière. Le contrôle fiscal a lieu sous la direction du fonctionnaire responsable, auquel il appartient de décider dans quelles conditions le fonctionnaire étranger pourra influer sur le déroulement du contrôle. Le fonctionnaire étranger peut être autorisé à apporter une collaboration active (par exemple, suggérer des questions) ou être confiné dans un rôle purement passif (être présent au contrôle). En tous cas, le fonctionnaire étranger est tenu au secret en vertu des dispositions de l'article 22.

Paragraphe 3

95. Ce paragraphe prévoit que les États peuvent faire part de leur intention de ne pas accepter, de façon générale, les demandes d'autres États à participer à leurs contrôles fiscaux. La raison d'une telle règle est double : d'une part, elle évite aux États peu favorables à une telle participation d'avoir à refuser systématiquement les demandes d'autres États en ce domaine ; d'autre part, elle permet d'éviter la présentation de réserves avec la rigidité que ces dernières comportent. Cette disposition institue, en conséquence, un système qui permet de notifier à l'ensemble des Parties une attitude de principe peu favorable à la mise en œuvre de la participation étrangère aux contrôles fiscaux, mais qui ne rejette pour autant toute possibilité de coopération en ce domaine. La déclaration

prévue au paragraphe 3 peut être faite ou retirée à tout moment, comme pour les réserves.

Article 10 – Renseignements contradictoires

96. Cet article est destiné à régir, en quelque sorte, les réactions aux échanges de renseignements prévus à la section 1.

97. La situation envisagée ici est la suivante : une Partie a reçu d'une autre Partie des informations relatives à la situation fiscale d'une personne dans lé cadre de l'une des formes d'échanges mentionnées dans cette section et compare ces renseignements à ceux qui sont en sa possession. S'il apparaît que les renseignements reçus sont largement en contradiction avec ceux qui sont en sa possession, cet article oblige l'État qui reçoit les renseignements à en informer l'État qui les lui a fournis, afin de permettre à ce dernier d'obtenir des éclaircissements auprès du contribuable. Les deux États se consulteront sur les résultats de ce nouveau contact avec le contribuable concerné.

SECTION II – ASSISTANCE EN VUE DU RECOUVREMENT

Observations sur le champ d'application de la section II

98. La mondialisation non seulement rend plus difficile la tâche des autorités fiscales pour calculer précisément le montant correct de l'impôt dû par leurs contribuables, mais elle rend aussi plus difficile le recouvrement de l'impôt. Les contribuables peuvent détenir des biens dans le monde entier, alors que les autorités fiscales ne peuvent généralement pas agir au-delà de leurs frontières pour assurer le recouvrement de l'impôt dû. En adhérant à la Convention, un État s'engage, dans certaines limites (voir article 21), à utiliser les pouvoirs que lui confère sa propre législation pour recouvrer les impôts dus à une autre Partie. Comme l'indique l'article 11 (paragraphe 1), l'État requis procédera comme s'il s'agissait de recouvrer ses propres créances fiscales, exception faite des délais, qui sont régis par la législation de l'État requérant (article 14), ou des privilèges (article 15).

99. L'assistance pour le recouvrement des impôts peut comporter des mesures non seulement à l'encontre du contribuable lui-même mais aussi à l'encontre de toute autre personne qui, d'après la législation de l'État requérant, est tenue au paiement de l'impôt. C'est la loi de l'État requérant, et non celle de l'État requis, qui détermine les personnes auxquelles ces dispositions peuvent s'appliquer. Ceci est également prévu par le paragraphe 2 de l'article 23 qui dispose que les litiges concernant l'existence de la créance ne pourront être soumis qu'à l'organisme compétent de l'État requérant. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement des impôts peut être utile à cet égard.

100. Les cas dans lesquels une personne autre que le contribuable lui-même est tenue au paiement d'un impôt sont très divers. Il est donc utile d'en citer quelques exemples parmi les plus fréquents.

101. Le cas le plus courant est celui des personnes qui, effectuant un paiement qui a le caractère d'un revenu pour le bénéficiaire, doivent retenir l'impôt à la source. Ainsi, dans la plupart des pays, les employeurs doivent retenir l'impôt sur les salaires qu'ils versent et remettre au percepteur les montants ainsi retenus ; qui représentent les impôts dus par leurs salariés. Des retenues à la source similaires sont souvent opérées sur d'autres paiements, tels que les dividendes, les intérêts et les redevances.

102. Dans d'autres cas, la loi tient les deux parties à certains contrats ou transactions pour responsables du paiement d'un impôt dû au premier chef par l'une des deux, en raison de ces contrats ou transactions. Ceci est fréquent en matière d'impôts indirects, de droits à l'importation ou à l'exportation et dans le cas d'impôts frappant les donations entre vifs.

103. Parfois aussi, c'est la nature des relations existant entre plusieurs personnes qui entraîne pour l'une d'entre elles l'obligation de payer un impôt auquel une autre personne est assujettie. Ainsi, par exemple, dans une société de personnes, les associés sont parfois solidairement responsables de toutes les dettes de la société, en sorte que chacun d'entre eux peut être tenu au paiement des taxes sur les ventes dues par celle-ci.

104. De plus, il y a le cas des personnes qui sont tenues au paiement d'impôts que devaient leurs prédécesseurs. Ainsi, il est des États qui rendent le propriétaire d'un bien immobilier responsable du paiement des impôts frappant ce bien et dus par le propriétaire précédent pour les années antérieures à la mutation.

105. Une distinction peut être établie entre les cas mentionnés aux paragraphes 100 à 104 ci-dessus et ceux dans lesquels des actifs sont en possession d'un tiers. Dans les premiers exemples cités, la personne qui doit payer l'impôt est responsable personnellement. En revanche, dans la deuxième situation, le recouvrement peut entraîner certains désagréments pour le tiers, mais ses biens ne sont normalement pas affectés, seuls les biens appartenant au débiteur sont saisis. On peut citer comme exemple les dépôts de fonds ou de valeurs mobilières dans des établissements bancaires.

106. La présente Convention couvre l'assistance pour le recouvrement dans les deux catégories de situations, afin de permettre une efficacité maximale de l'assistance accordée par l'État requis.

107. Les cas dans lesquels une personne est tenue au paiement de l'impôt dû par une autre peuvent être très différents d'un État à un autre. Eu égard à l'article 21,

paragraphe 2, alinéa *a*, on pourrait se demander si l'assistance prévue par le présent article peut être refusée lorsqu'une personne est tenue au paiement de l'impôt dû par une autre selon la loi de l'État requérant mais n'y serait pas tenue suivant la loi de l'État requis. L'intention n'est toutefois pas de faire jouer en l'espèce les limites à l'assistance prévues à l'article 21 paragraphe 2, alinéa *a*, lesquelles concernent les mesures de recouvrement et non la base même de la créance.

108. Les Parties qui seraient dans l'impossibilité de fournir une assistance en recouvrement peuvent formuler une réserve en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *b*.

Article 11 – Recouvrement des créances fiscales

Paragraphe 1

109. Ce paragraphe tend à bien préciser que, sur demande d'une Partie, l'État requis a l'obligation d'agir en vue du recouvrement d'impôts dus à l'État requérant, lorsque la créance, fiscale remplit les conditions prévues par cet article de la Convention; le paragraphe indique aussi comment la créance fiscale de l'État requérant doit être recouvrée par l'État requis. Celui-ci doit procéder au recouvrement de la même manière que s'il s'agissait de recouvrer une de ses propres créances fiscales, exception faite des questions concernant les délais (article 14) et les privilèges (article 15). Ainsi, lorsque les lois de l'État requis prévoient, pour le recouvrement de créances fiscales, la prise de dispositions par des instances judiciaires, la présente Convention s'applique à de telles mesures (voir paragraphes 9 et 10 ci-dessus).

110. La question peut se poser de déterminer exactement quelle procédure l'État requis doit utiliser. En effet, outre les impôts sur le revenu et la fortune, la Convention vise diverses catégories d'impôts et il se peut que la demande porte sur un impôt qui n'existe pas dans l'État requis. Cette question ne devrait cependant pas soulever de difficultés sérieuses puisque l'État requérant doit indiquer la nature de l'impôt pour le recouvrement duquel l'assistance est demandée (voir article 18, paragraphe 1, alinéa *d*). L'État requis appliquera donc la procédure qu'il utiliserait s'il s'agissait d'une de ses propres créances fiscales, analogue à celle de l'État requérant ou, à défaut, toute autre procédure appropriée.

111. La référence aux procédures de l'État requis ne concerne pas seulement ses dispositions législatives, mais aussi les pratiques administratives qu'il met en œuvre. Ces procédures étant bien connues des autorités chargées du recouvrement, les charges supplémentaires qu'implique l'assistance ne doivent pas peser trop lourdement sur l'appareil administratif de l'État requis. Des problèmes peuvent se poser pour la mise en œuvre des dispositions de l'article, par exemple, lorsque le coût du recouvrement excède le montant de la créance. L'État requérant devrait éviter de chercher à recouvrer des

montants peu élevés au moyen de la Convention ; par ailleurs, les Parties peuvent se consulter, en vertu de l'article 24, pour surmonter d'éventuelles difficultés. Elles peuvent aussi convenir d'un montant minimal pour les créances à recouvrer.

Paragraphe 2

112. Ce paragraphe précise les conditions dans lesquelles une demande d'assistance en vue du recouvrement peut être formulée et il contient à cet égard une double garantie. En premier lieu, il faut que la créance fiscale fasse l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'État requérant. Cette disposition tend à éviter que le recouvrement soit poursuivi dans l'État requis à un stade trop précoce de la procédure, c'est-à-dire avant que l'impôt ait été formellement établi. En effet, le recouvrement d'un impôt dont le montant n'a pas encore été fixé ou établi peut être préjudiciable au contribuable et faire courir à l'État requis le risque d'être tenu pour responsable des conséquences d'un recouvrement prématuré. L'État requis doit naturellement être aussi habilité par sa législation interne à procéder au recouvrement au moment où la demande est formulée.

113. En second lieu, cet article exige que le montant de l'impôt dû ne soit pas contesté. Si la créance fiscale a été contestée, l'assistance ne peut en principe être demandée que si la contestation a fait l'objet d'une décision définitive. L'article prévoit néanmoins la possibilité pour les Parties d'en convenir autrement, c'est-à-dire de demander le recouvrement sans attendre l'issue des procédures de recours. Une telle possibilité doit faciliter la coopération avec certains États dans lesquels les contribuables disposent de larges possibilités de recours et assurer que des recours tendant à l'allongement des procédures n'empêcheront pas le recouvrement de la créance. L'État requérant serait néanmoins tenu, conformément à son droit, de rembourser au contribuable les montants d'impôts perçus indûment ; augmentés, le cas échéant, des frais annexes au cas où le recours introduit par ce dernier serait déclaré fondé.

114. Lorsque la créance fiscale est dirigée contre une personne qui n'est pas un résident de l'État requérant et risque ainsi d'être moins bien informée, l'article introduit une exigence supplémentaire visant à accroître la garantie du contribuable. Il ne suffira plus, pour pouvoir solliciter l'assistance en recouvrement, que la créance n'ait pas été contestée, encore faudra-t-il sauf accord spécifique des Parties sur ce point qu'elle ne puisse plus être contestée. Ainsi, sauf convention particulière entre les Parties, les voies de recours ouvertes au contribuable et à l'État requérant respectivement pour contester ou établir la validité de la créance fiscale devront avoir été épuisées avant l'introduction d'une demande d'assistance en recouvrement. Mais seules les voies de recours effectives dans l'ordre juridique interne devront avoir été épuisées, c'est-à-dire les voies de recours ordinaires comme l'appel et le pourvoi en cassation et non les voies extraordinaires telles la révision ou la rétraction d'un jugement qui a été rendu. Une créance ne sera pas considérée comme susceptible d'être contestée au sens de la présente disposition du seul

fait de l'existence de telles voies de recours. L'accord de principe entre Parties de déroger aux exigences relatives à la contestation de créances fiscales a le caractère d'un arrangement international conclu entre autorités ayant pouvoir, dans l'ordre constitutionnel interne, pour engager leur État.

115. Des problèmes particuliers pourraient se poser en cas d'imposition provisoire. Souvent, en effet, une imposition provisoire ne peut pas être contestée. Ces problèmes n'affectent pas directement le paragraphe 2, mais on pourrait cependant se demander si le montant total d'une imposition provisoire pourrait être considéré comme un montant réellement dû, et donc s'il y a une créance fiscale selon la définition donnée à l'article 3, car ce n'est que pour l'imposition définitive que l'on prend en considération toutes les circonstances particulières. Le recouvrement d'une imposition provisoire pourrait donc très bien conduire, du moins en théorie, à un remboursement en faveur du contribuable. Il s'ensuit que les États devraient faire preuve de circonspection lorsqu'ils demandent une assistance pour le recouvrement d'une imposition provisoire. Une demande d'assistance sous forme de mesures conservatoires peut mieux convenir à une telle situation.

116. La garantie mentionnée au paragraphe 113 ci-dessus s'appuie dans une certaine mesure sur une pratique administrative des États suivant laquelle le recouvrement de la partie contestée d'un impôt est souvent différé (quoique, parfois, seulement après fourniture d'une caution par le contribuable) alors que la fraction non contestée doit être payée dans les délais normaux. Mais en l'occurrence, l'existence d'une contestation, même portant sur une fraction de la créance, peut faire obstacle au recouvrement de l'ensemble de la cotisation dans l'État requis, ce qui garantit davantage les droits du contribuable.

117. La Convention s'efforce d'établir un juste équilibre entre la nécessité pour l'administration de percevoir les impôts qui lui sont dus et le souci du contribuable de ne pas payer plus qu'il ne doit. À cette fin, l'article 12 dispose que l'État requis prend, sur demande, des mesures conservatoires au bénéfice de l'État requérant, même lorsque la créance fiscale ne réunit pas les conditions prévues au paragraphe 2 du présent article. On trouvera plus de détails à ce sujet dans les commentaires sur l'article 12.

Paragraphe 3

118. Les dispositions du paragraphe 3 ont pour objet de limiter l'assistance en matière de recouvrement de droits sur la succession d'une personne décédée à la valeur des biens successoraux, de sorte qu'elle ne s'étende pas aux actifs personnels des bénéficiaires de la succession.

119. Pour diverses raisons, il est raisonnable de limiter, dans une certaine mesure, les possibilités de recouvrement sur une succession ou sur les héritiers. Tout d'abord, les héritiers peuvent parfaitement ignorer que le défunt a laissé des dettes fiscales dans un

autre pays. S'il n'y a pas lieu, en principe, de les protéger aux dépens des autorités fiscales de l'État requérant, il apparaît cependant justifié de garantir que leurs biens personnels ne seront pas saisis pour couvrir la créance de cet État, ce qui risquerait de se produire d'autant plus souvent que le champ d'application de la Convention sera plus vaste. Au surplus, les législations des divers États peuvent engager de manière différente la responsabilité de l'héritier à l'égard des dettes du défunt en cas d'acceptation inconditionnelle d'une succession. Enfin, il peut être difficile aux ayants cause d'une personne qui a eu des liens avec divers pays d'évaluer si la succession sera bénéficiaire ou déficitaire. C'est pourquoi il a paru souhaitable de limiter l'étendue de l'assistance accordée dans ce contexte. Au moment de la demande, l'État requérant devrait indiquer à l'État requis la limite du montant recouvrable, les éléments constitutifs de la valeur de la succession ou des biens reçus par chacun des bénéficiaires de la succession.

120. On notera que ce paragraphe s'applique au premier chef aux impôts réclamés à la succession, c'est-à-dire non seulement aux impôts établis à charge du défunt de son vivant et qui restent impayés à la date du décès, mais aussi aux impôts établis après cette date à charge de la succession pour des activités exercées (impôts sur le revenu), pour des biens possédés (impôts sur la fortune) ou pour des transactions effectuées avant son décès, ainsi qu'aux droits de succession dus en raison de la transmission des biens par suite du décès.

121. Mais la disposition s'applique également aux impôts à recouvrer auprès des héritiers, c'est-à-dire dans les cas où les biens successoraux auraient déjà été répartis au moment où le recouvrement est opéré ; le paragraphe 3 précise alors que le montant des impôts recouvrés à charge de chacun des ayants cause contre lesquels on peut encore faire valoir une créance ne doit pas dépasser la valeur de sa part dans la succession.

122. On pourrait croire, à première vue, que l'assistance en vue du recouvrement d'une créance sur la succession d'une personne décédée risque de conduire, en définitive, au recouvrement d'un montant total supérieur à la valeur totale de la succession, compte tenu, par exemple, des impôts sur le revenu ou sur le chiffre d'affaires dus à l'étranger et s'ajoutant aux droits de succession. Ceci ne peut se produire que si on ne tient pas compte de toutes les dettes fiscales du défunt lors de la détermination de la succession imposable ou de la part revenant aux ayants droit. Lorsqu'une demande d'assistance fait apparaître qu'une dette fiscale étrangère du défunt n'a pas été prise en compte, cela justifiera en général la révision de l'imposition conduisant à une réduction appropriée de l'impôt sur les successions.

Article 12 – Mesures conservatoires

123. Dans la plupart des États, la législation permet le recouvrement total ou partiel de l'impôt, nonobstant le fait que la créance est contestée ou pourrait encore l'être. Mais les possibilités de recouvrement dans l'État requis peuvent disparaître entre la date à

laquelle l'État requérant peut lui-même procéder au recouvrement et celle à laquelle l'assistance en vue de ce recouvrement peut être demandée. Pour préserver les droits de l'État requérant, la Convention lui permet de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires, même s'il n'est pas encore en mesure de solliciter son assistance pour le recouvrement. Au nombre des mesures possibles on peut citer la saisie-arrêt ou la saisie conservatoire des actifs du contribuable pour garantir le recouvrement ultérieur de la créance.

124. Le présent article ne définit pas toutes les conditions qui sont requises pour la prise de mesures conservatoires. En effet, ces conditions peuvent varier selon les États. La Convention reconnaît cette situation mais fixe une seule condition qui doit être en tout cas respectée à savoir l'exigence que le montant de l'impôt ait été préalablement déterminé, ne serait-ce que de façon provisoire ou partielle (voir aussi paragraphe 115 ci-dessus).

125. Il est évident que, tout comme en matière d'assistance au recouvrement, la demande de mesures conservatoires ne peut être introduite tant que l'État requérant lui-même ne peut prendre de telles mesures.

126. L'État requérant devra indiquer, dans chaque cas, à quel stade du processus d'imposition ou de recouvrement il est parvenu. L'État requis devra alors examiner si, dans un tel cas, sa législation ou sa pratique administrative lui permet de prendre des mesures conservatoires.

127. On notera, en particulier, que dans la mesure où elles sont prises avant l'engagement de la procédure de recouvrement proprement dite, les mesures conservatoires interviennent souvent à un moment où l'existence ou le montant de la créance fiscale peut encore être contesté dans l'État requérant. Il va de soi qu'une telle contestation n'entraîne pas la suspension des mesures conservatoires dont le caractère fondamental est précisément de pouvoir être prises en attendant l'issue de la procédure administrative ou judiciaire relative à cette créance.

Article 13 – Documents accompagnant la demande

Paragraphe 1

128. Suivant la présente section, une créance fiscale donnant lieu à une demande d'assistance doit remplir certaines conditions qui ne s'appliquent qu'entre État requérant et l'État requis. L'article 13 traite de la manière dont on s'assure que ces conditions sont remplies.

129. Tout d'abord, l'État requérant doit déclarer que la créance concerne un impôt auquel s'applique la Convention. Aucune obligation de forme n'est imposée pour cette

attestation. S'agissant d'une demande d'assistance en vue du recouvrement, l'État requérant doit également attester que la créance n'est pas contestée ou, si elle concerne une personne qui n'a pas la qualité de résident de cet État, qu'elle ne peut plus être contestée (alinéa *a*), sous réserve de la possibilité d'exception contenue au paragraphe 2 de l'article 11 (voir paragraphes 113 à 115 ci-dessus).

130. En même temps que sa demande d'assistance, l'État requérant doit présenter également une copie officielle du titre permettant l'exécution sur son propre territoire afin de prouver que le recouvrement de la créance peut y être poursuivi (alinéa *b*). L'alinéa *b* a pour objet de donner à l'État requis un document qui puisse l'habiliter à entreprendre des actions en recouvrement. Ce texte ne vise que l'acte permettant de poursuivre le recouvrement de la créance fiscale, sans préciser autrement de quel document il s'agit. En fait, une convention ne peut contenir davantage de précision au sujet de cet acte, lequel résulte de la législation interne de l'État requérant. Cette question est étudiée plus à fond dans les commentaires qui se rapportent au paragraphe 2 du présent article.

131. Si sa législation exige d'autres documents pour le recouvrement effectif ou la prise de mesures conservatoires, l'État requérant doit également présenter une copie officielle de ces documents (alinéa *c*).

132. La nature exacte du document dont il est question aux alinéas *b* et *c* devra être précisée par les autorités compétentes, par exemple, dans le cadre des modalités d'application de la Convention (article 24, paragraphe 1). Si la créance fiscale a été contestée, un exemplaire de la décision rendue sur ce point doit être joint à la demande d'assistance, comme le prévoit l'alinéa *c*. Dans son attestation, l'État requérant doit aussi indiquer si, après cette décision, d'autres recours restent ouverts ; dans l'affirmative, ce n'est que lorsque les délais de mise en œuvre de ces recours seront écoulés que l'on pourra dire que la créance ne peut plus être contestée.

Paragraphe 2

133. Dès qu'il a reçu une demande d'assistance remplissant les conditions prévues par la Convention, l'État requis doit prendre les mesures nécessaires pour recouvrer la créance de l'État requérant. À cette fin, les autorités de l'État requis ont besoin d'une autorisation ou d'un titre les habilitant à entreprendre les mesures d'exécution. C'est ce titre qui est visé au paragraphe 2. Le texte tend à préciser la nécessité de prévoir des procédures permettant de poursuivre l'exécution par les voies administratives dans l'État requis. Il énumère les moyens d'y parvenir. Les États contractants devront convenir de la manière dont l'État requis devra émettre un titre exécutoire, en vertu de l'article 24, paragraphe 1 (dernière phrase).

134. Certains États peuvent accepter un acte étranger comme titre exécutoire sur leur propre territoire. Mais d'autres États ne pourront recouvrer sur leur territoire la créance de l'État requérant que moyennant des dispositions spéciales, lesquelles peuvent être de caractère divers : l'acte permettant de poursuivre l'exécution, dans l'État requérant doit être admis ou homologué dans l'État requis, ou bien encore il doit être complété, ou remplacé, par un acte permettant de poursuivre l'exécution sur le territoire de l'État requis.

Article 14 – Délais

135. On a évité l'emploi de termes tels que « délai de prescription » ou « period of limitation » qui ne sont pas toujours compris de façon uniforme dans tous les systèmes juridiques. Ce qui est visé ici est la règle de droit permettant au débiteur d'être libéré par l'écoulement d'un laps de temps.

Paragraphe 1

136. Lorsqu'un État recouvre selon ses procédures propres des impôts dus à un autre État, la question se pose de savoir quel est l'État dont la législation doit régir le délai au-delà duquel la créance fiscale ne peut plus être exigée. D'une part, l'État requis pourrait hésiter à prêter son assistance lorsque son délai en la matière, plus court que celui de l'État requérant, est venu à expiration. D'autre part, lorsque ce délai est plus court dans l'État requérant que dans l'État requis et est déjà venu à expiration, il est évident, que le premier État ne peut plus demander l'assistance du second. Le problème subsiste cependant lorsque le délai de l'État requérant est venu à expiration après que la demande d'assistance ait été présentée car on pourrait soutenir que l'assistance ne peut plus être fournie lorsque l'État requérant lui-même n'est plus en mesure de procéder au recouvrement de l'impôt.

137. Lorsque ces délais diffèrent d'un État à l'autre, il existe plusieurs possibilités de solution : l'une d'elles serait de retenir le délai de l'État requérant, une autre de retenir celui de l'État requis, une troisième enfin consisterait à appliquer la plus courte des deux périodes.

138. Les opinions diffèrent quant à la solution à retenir dans une convention dans ce domaine. Selon une opinion c'est le délai de l'État requis qui devrait s'appliquer : si l'État requis devait se référer à des délais différents de ceux qui s'appliquent au recouvrement de ses propres créances fiscales, cela risquerait de porter atteinte à la sécurité juridique et à la cohérence de sa législation. Cependant, une autre opinion préconise l'adoption du délai de l'État requérant. Le principal argument est que l'État requis fournit seulement son concours pour le recouvrement d'une créance qui a pris naissance dans un autre système juridique, lequel régit sans conteste sa création et son extinction; dès lors, aussi longtemps que le délai prévu par la loi de l'État requérant n'a pas expiré, la créance subsiste et peut être recouvrée.

139. Dans la présente Convention, le paragraphe 1 prévoit que les questions concernant le délai au-delà duquel la créance fiscale ne peut plus être exigée sont régies exclusivement par la législation de l'État requérant. Puisque c'est cette législation, et elle seule, qui s'applique, la créance demeure aussi longtemps qu'elle n'est pas prescrite en vertu de cette législation, quand bien même le délai serait expiré dans l'État requis.

140. On aurait également pu, selon une approche toute différente, s'abstenir de prévoir une disposition spéciale à ce sujet et habiliter simplement l'État requis à invoquer l'article 21 pour refuser son concours dans les cas où les délais de l'État requérant dépassent ses propres délais. Mais on a jugé souhaitable de résoudre par une disposition précise le problème résultant de différences entre ces délais des deux États. C'est pourquoi le paragraphe 1 apporte une solution spécifique à ce problème.

141. La seconde phrase du paragraphe 1 de l'article oblige l'État requérant, lorsqu'il présente sa demande, à fournir des renseignements sur ce délai. L'indication la plus importante sera normalement la date de prescription de la créance, mais d'autres éléments peuvent être utiles dans certains cas.

Paragraphe 2

142. La demande d'assistance pour le recouvrement ne modifie pas les possibilités qu'a l'État requérant de suspendre ou d'interrompre le délai mentionné au paragraphe 1 comme le prévoit sa législation. Aucune disposition ne doit être insérée à ce sujet dans la Convention puisqu'aux termes du paragraphe 1 les questions concernant ce délai sont régies par la loi de l'État requérant.

143. Cependant, l'État requis, lorsqu'il recouvre une créance étrangère suivant sa législation et sa pratique, peut être amené à prendre des mesures pour interrompre ou suspendre ce délai et il n'est pas sûr que ces mesures auraient le même effet eu regard de la législation de l'État requérant. Pour clarifier la situation, le paragraphe 2 précise que les actes accomplis dans l'État requis pour interrompre ou suspendre ce délai auront le même effet au regard de la législation de l'État requérant.

144. Ceci signifie que, lorsque l'État requis prend des mesures en ce sens, celles-ci auront pour l'État requérant les mêmes effets que s'il avait pris ces mesures lui-même. Par exemple, si l'État requis a pris à une certaine date une mesure qui constituerait le point de départ d'un nouveau délai s'il s'agissait de l'une de ses propres créances, l'État requérant disposera, à compter de cette même date, en vertu du paragraphe 2, d'un nouveau délai d'une durée égale à celle que prévoit sa propre législation.

145. L'État requérant et l'État requis pouvant l'un et l'autre suspendre ou interrompre ce délai, il va de soi qu'ils doivent s'informer réciproquement des mesures prises à cet

effet. Dans son propre intérêt et comme le prévoit le paragraphe 1, l'État requérant tiendra l'État requis au courant des mesures qu'il aura prises. Le paragraphe 2 prescrit, par ailleurs, à l'État requis d'informer l'État requérant des actions qu'il a engagées puisque c'est la loi de l'État requérant qui régit le délai et qu'il appartient avant tout à ce dernier de veiller à ce que sa créance puisse toujours être exigée.

Paragraphe 3

146. Il y a des différences importantes entre les systèmes juridiques en matière de durée des délais au-delà desquels les créances ne peuvent plus être exigées. Compte tenu de la volonté de nombreux États de ne pas avoir à donner suite à des demandes d'assistance très anciennes, ce paragraphe inclut une disposition selon laquelle il n'y a pas d'obligation de donner suite à une demande d'assistance « présentée après une période de quinze ans à partir de la date du titre exécutoire initial ».

147. La période de quinze ans permet d'écarter l'obligation de fournir l'assistance pour des créances trop anciennes, mais, en même temps, constitue un délai suffisamment long pour que les éventuels conflits relatifs à l'existence ou à la validité d'une créance puissent être réglés au niveau interne avant de pouvoir demander l'assistance prévue par la Convention. Le délai court à partir de la date du titre exécutoire initial. Par titre exécutoire initial, on entend le premier titre délivré, permettant l'exécution dans l'État requérant, au sens de l'article 13, paragraphe 1, alinéa *b*. Certaines législations exigent, en effet, que le titre exécutoire soit renouvelé ; dans ce cas, c'est le premier titre qui doit être pris en considération. La date du titre exécutoire initial peut être facilement déterminée de façon précise, ce qui permet d'éviter les recherches ou les conflits en matière d'interruption des délais.

Article 15 – Privilèges

148. Afin de s'assurer les plus larges possibilités de recouvrer leurs impôts, les États font habituellement figurer dans leur législation interne des dispositions visant à conférer à leurs créances fiscales un privilège par rapport à celles des autres créanciers. Ce privilège se manifeste lorsque les biens du contribuable sont saisis, par exemple, en cas de faillite. Il peut arriver que certaines catégories d'impôts grèvent en priorité certains biens ou que la législation confère à l'ensemble des créances fiscales un privilège légal sur les biens immobiliers, par exemple.

149. L'article prévoit que la créance fiscale dont le recouvrement donne lieu à une assistance ne bénéficiera, dans l'État requis, d'aucun privilège accordé spécialement aux créances fiscales de cet État. Cela signifie que les privilèges dont bénéficie l'État requis pour le recouvrement de ses propres créances fiscales ne font pas automatiquement l'objet d'une extension aux créances fiscales de l'État demandeur. Il y a à cela plusieurs raisons. Tout d'abord, si les résidents d'un État connaissent les impôts que cet État perçoit et le privilège dont jouissent ces créances fiscales, ils ne sont pas censés

connaître également les privilèges attachés aux créances fiscales d'un autre État. Il serait très désagréable pour les créanciers dans un État de voir que les voies de recouvrement dont ils disposent et qui sont déjà primées par les créances de cet État le soient aussi par le privilège attaché aux créances fiscales d'un autre État. Il y a d'autres motifs pour refuser de conférer un privilège dans l'État requis aux créances de l'État requérant. On évite ainsi la concurrence des privilèges attachés aux impôts des deux États ainsi que la difficulté d'arrêter des règles particulières à cet égard.

150. Le refus d'accorder à la créance fiscale de l'État requérant les éventuels privilèges attachés aux créances de l'État requis est absolu car il s'affirme « même si la procédure de recouvrement qui a été utilisée est celle qui s'applique à ses propres créances fiscales » (celles de l'État requis). Ceci dans le but d'éviter que l'application aux créances fiscales de l'État requérant de certaines règles de procédure en vigueur dans l'État requis et destinées normalement à être appliquées à ses propres créances n'aboutisse en fait à l'octroi aux créances de l'État requérant de privilèges qui ne se justifient pas.

151. Néanmoins, l'article ne limite aucunement la faculté pour l'État requis, comme pour n'importe quel créancier, d'obtenir des sûretés conformément au droit commun afin de garantir la créance fiscale de l'État requérant, par exemple, l'inscription d'une hypothèque sur des biens immobiliers.

Article 16 – Délais de paiement

152. La législation interne de chaque État habilite celui-ci, dans certaines circonstances, à atténuer dans des cas particuliers la rigueur des effets de la législation relative au recouvrement des créances fiscales. La plupart des États ont aussi introduit progressivement à ce sujet un ensemble de pratiques administratives d'assouplissement.

153. Le présent article précise une règle qui découle des dispositions de l'article 11, paragraphe 1 : il est possible d'accorder un délai de paiement ou un paiement échelonné lorsque la législation ou la pratique administrative de l'État requis autorise ces facilités. Cette disposition n'a pas pour objet de couvrir le cas où un délai est octroyé, pour une courte période, simplement pour permettre au contribuable de mobiliser des avoirs afin de régler sa dette fiscale. Mais elle prend en compte l'élément essentiel de souplesse qui figure dans la plupart des procédures de recouvrement en présence d'une situation financière véritablement difficile ou de difficultés rencontrées par un contribuable pour réaliser certains biens dans un court laps de temps ; il sera normalement de l'intérêt de chacun des deux États de trouver une solution pratique et équitable à ces problèmes particuliers.

154. Par application d'une règle générale figurant à l'article 20 (suite réservée à la demande d'assistance), il est exigé de l'État requis qu'il informe l'État requérant avant

d'octroyer un délai de paiement ou d'autoriser un paiement échelonné. Cette exigence n'est pas seulement destinée à assurer l'information de l'État requérant sur ce projet, mais elle lui donne aussi l'occasion de communiquer en retour, à ce moment ou ultérieurement, des renseignements qui pourraient indiquer que l'avantage ainsi accordé au contribuable n'est pas justifié, dans le cas particulier. Cependant, en général, lorsqu'un arrangement aura été trouvé avec le contribuable dans l'État requis, il ne conviendra pas de le remettre en cause, à moins que ne surviennent des circonstances particulières nouvelles : par exemple, si le contribuable bénéficie d'un apport d'importants nouveaux actifs ou s'il apparaît qu'il avait dissimulé l'existence de certains biens.

155. Si un désaccord se manifeste entre les deux États sur l'octroi de délais de paiement, il ne faudra pas oublier que l'État requérant s'est trouvé dans l'impossibilité de recouvrer ses propres impôts et que c'est désormais la législation et la pratique administrative de l'État requis qui gouvernent la procédure de recouvrement. Bien entendu, l'État requérant et l'État requis conservent la possibilité de prendre, s'il en est besoin, les mesures conservatoires prévues à l'article 12 pour disposer d'une garantie supplémentaire lorsque des modalités de paiement différé ont été arrêtées de façon concertée avec le contribuable.

156. Toutefois, lorsque l'État requérant est disposé à accorder à ses contribuables des délais de paiement supérieurs à ceux qui sont prévus dans la législation de l'État requis, il n'y a pas de raison que ce dernier soit moins compréhensif à l'égard des contribuables de l'État requérant que celui-ci. L'État requérant doit préciser ce point au moment où il présente sa demande. Il doit de même informer l'État requis de toute décision de suspension de l'action pendant une certaine période (voir les commentaires sur l'article 18).

SECTION III – NOTIFICATION DE DOCUMENTS

Article 17 – Notification de documents

Paragraphe 1

157. Les États éprouvent souvent des difficultés pour notifier des documents à l'étranger (par exemple, dans le cas où ils ont une créance fiscale sur un non-résident). La Convention prévoit que les États contractants doivent se prêter une assistance administrative dans ce domaine. Si elle peut, en principe, être requise à tous les stades d'une procédure fiscale, l'assistance pour la notification de documents visée par le présent article concernera essentiellement la phase d'imposition. En l'occurrence, on veut s'assurer dans toute la mesure du possible que le contribuable a bien reçu les documents, avertissements ou rappels afin de ne pas avoir à prendre des mesures d'exécution à l'égard d'un contribuable qui ignore l'existence de sa dette fiscale ou pèche simplement

par négligence. La notification devra être utilisée lorsqu'elle s'avère nécessaire pour l'accomplissement de la mission des autorités fiscales ou la protection des contribuables dans le cadre de la Convention et ne pourra pas être appliquée dans d'autres circonstances, par exemple, dans le contexte de vérifications de compte qui n'ont pas un but fiscal. Pouvant convenir entre eux des modalités d'application de cette disposition, ainsi qu'il est prévu à l'article 24, paragraphe 1, les États pourront indiquer, si, dans leurs relations, ils souhaitent être informés du contenu des documents notifiés. L'État requis pourra, le cas échéant, invoquer l'article 21, paragraphe 2, alinéa *b*, pour s'opposer à une notification qui, en elle-même ou par ses implications, lui paraît contraire à l'ordre public.

158. Dans la grande majorité des pays, la possibilité de recouvrer l'impôt ne dépend pas de la réception effective des documents par le contribuable. La plupart des États précisent dans leur réglementation les modalités selon lesquelles les documents doivent être normalement portés à la connaissance du contribuable. Il existe aussi des règles pour les cas où le contribuable vit à l'étranger ou lorsque son adresse est inconnue (par exemple, les documents sont acheminés par l'intermédiaire des missions consulaires ou affichés sur les édifices publics). En général, le recouvrement peut être opéré même s'il n'est pas certain que le contribuable ait reçu l'avis de mise en recouvrement ou la mise en demeure définitive.

159. Pour les raisons exposées au paragraphe précédent, l'incertitude subsistant quant aux résultats de la notification de documents ne constituera pas, le plus souvent, un obstacle juridique à l'octroi d'une assistance pour le recouvrement. Il faut noter, par ailleurs, que la notification de documents constitue pour l'État requis une charge administrative supplémentaire. En conséquence, l'omission d'une telle clause n'aurait sans doute pas gravement affaibli la Convention. Quoi qu'il en soit, une telle disposition fournit au contribuable une garantie supplémentaire ; elle peut également renforcer la procédure de recouvrement et, dans certains cas, amener le contribuable à payer son impôt et rendre ainsi superflue toute autre forme d'assistance. Toutefois les États contractants qui seraient dans l'impossibilité de fournir une assistance de cette sorte peuvent formuler une réserve en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *d*.

Paragraphe 2

160. Ce paragraphe traite de la procédure qui doit être suivie par l'État requis pour notifier les documents de l'État demandeur. L'État requis notifiera ces documents comme s'il s'agissait de ses propres documents, c'est-à-dire selon la procédure prescrite par sa législation pour les documents d'une nature comparable (alinéa *a*).

161. Dans certains cas cependant, l'État requérant a une préférence pour une procédure définie de notification. Cette préférence peut être exprimée lors de l'envoi de la demande d'assistance. L'État requis devra alors notifier les documents selon la

méthode requise, dans la mesure où cette dernière est prévue par ses propres lois. Dans le cas contraire, il devra utiliser la procédure la plus voisine qui est prévue par sa législation (alinéa *b*).

Paragraphe 3

162. Les États peuvent donc convenir de se prêter mutuellement assistance à cet effet, mais il est clair qu'il en résultera un surcroît de travail car cette procédure nécessite l'intervention des deux administrations fiscales. Il existe évidemment un moyen d'éviter cette surcharge : c'est d'envoyer directement au contribuable, par la voie postale, les avertissements, avis de mise en recouvrement et autres actes, étant entendu, cependant, qu'un envoi par la poste n'aura pas toujours la valeur d'une signification officielle au regard de la législation de l'État qui a établi l'impôt. Le paragraphe 3 prévoit une telle possibilité.

163. Pour la majorité des pays le fait qu'il soit recouru à leurs services postaux ne semble soulever aucune difficulté. En revanche, il peut arriver que certains États considèrent qu'il y a atteinte à leur souveraineté, lorsqu'un État utilise leurs services postaux pour notifier ses actes officiels à leurs résidents, ce qui est de nature à provoquer des difficultés. Il semble d'ailleurs que les conventions de La Haye sur la procédure civile ne considèrent pas comme acquise l'utilisation par un État des services postaux d'un autre État aux fins de la notification d'actes officiels. Ceci justifie la présence d'une disposition particulière dans la Convention. Les États contractants qui ne pourraient pas adhérer à cette disposition peuvent formuler une réserve en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *e*, sur l'utilisation de leurs services postaux.

Paragraphe 4

164. La Convention s'ajoute aux moyens dont dispose l'État requérant pour la communication de documents. Aucune disposition, dans cet article ou ailleurs dans la Convention, ne vise à empêcher un État contractant d'appliquer ses propres procédures pour la notification de documents dans un autre État si la législation de cet autre État l'autorise, ni à invalider l'utilisation de telles procédures. Ceci présente un intérêt particulier pour les États requérants qui peuvent être en mesure de notifier les documents par d'autres voies (par exemple, à un représentant du contribuable domicilié sur leur propre territoire, ou par voie d'affiches). Bien que ces méthodes ne garantissent pas nécessairement que le contribuable recevra la notification, elles auront pour effet qu'il sera réputé l'avoir reçue.

Paragraphe 5

165. Dans certains cas, la personne à laquelle le document est notifié peut ne pas comprendre la langue dans laquelle il est rédigé. Le paragraphe 5 répond à cette

éventualité. Lorsqu'un contribuable a de réelles difficultés à comprendre cette langue et que l'autorité compétente n'a guère de doute à ce sujet, le paragraphe prévoit une solution à peu près semblable à celle retenue à l'article 7 de la Convention européenne sur la notification à l'étranger des documents en matière administrative (STE n° 94).

Chapitre IV – Dispositions communes aux diverses formes d'assistance

Article 18 – Renseignements à fournir par l'État requérant

Paragraphe 1

166. L'État requis doit savoir quel est, dans l'État requérant, le service qui est à l'origine de la demande d'assistance. L'autorité compétente qui formule la demande auprès de l'autre État n'étant normalement pas directement chargée du travail effectif concernant l'affaire, cette information est utile à l'État requis comme au contribuable en cas de recouvrement. Elle facilite à l'autorité compétente de l'État requis les contacts, ainsi que l'obtention de renseignements complémentaires qui pourraient être nécessaires pour répondre à la demande. Pour le contribuable, elle précise également la créance fiscale dont il s'agit.

167. Les renseignements reçus seront d'autant plus utiles que l'État requérant fournira davantage de détails. Ce paragraphe invite l'État requérant à fournir à l'État requis tous les renseignements disponibles susceptibles de l'aider à identifier la personne, ou un groupe ou une catégorie définissable de personnes, en cause. La Convention a été modifiée en 2010 pour clarifier ce point. La personne concernée, ou le groupe ou la catégorie définissable de personnes concernées, peut être le contribuable proprement dit ou, le cas échéant, toute autre personne, comme le promoteur de schémas fiscaux ou d'autres intermédiaires impliqués. Comme l'indique le paragraphe 50 ci-dessus, cela ne signifie pas que les Parties peuvent aller à la pêche aux renseignements.

168. L'alinéa *c* prévoit la possibilité pour l'État requérant d'indiquer la forme sous laquelle il souhaite recevoir les renseignements ; ceci permettra, au cas où cela serait possible, que les renseignements soient communiqués par l'État requis sous la forme souhaitée (voir commentaires sur l'article 20, paragraphe 3).

169. La demande doit aussi, lorsqu'il s'agit d'une demande d'assistance en vue du recouvrement ou de mesures conservatoires, préciser la nature de l'impôt qui est visé et le montant de la créance. Ce renseignement est nécessaire pour permettre à l'État requis

de déterminer les règles de sa législation et de sa pratique administrative qui sont applicables à ce recouvrement ou à cette mesure conservatoire. Les demandes de notification de certains documents doivent, pour les mêmes raisons, indiquer la nature des documents à notifier.

170. Dans le cas d'une demande d'assistance en vue du recouvrement ou de mesures conservatoires, la demande doit, par ailleurs, contenir le maximum de détails sur la créance, c'est-à-dire mentionner distinctement, s'il y a lieu, l'impôt proprement dit, les intérêts de retard, les amendes administratives et les frais déjà engagés dans l'État requérant. Cette information est de nature à éclairer le contribuable et à permettre, par exemple, à l'État requis, de ventiler les paiements partiels entre les différents éléments de la créance. L'État requérant doit également indiquer le calendrier des recouvrements et les possibilités d'étalement des paiements prévus par sa législation fiscale.

171. Dans un but pratique, la demande d'assistance doit préciser les actifs connus sur lesquels le recouvrement de la créance peut être opéré. Cela peut faciliter et accélérer le recouvrement ou les mesures conservatoires dans l'État requis et éviter à celui-ci la tâche de rechercher ces actifs avant de pouvoir répondre à la demande. Si, cependant, la demande concerne un redevable établi dans l'État requis, celui-ci sera mieux à même de connaître les possibilités de recouvrement que l'État requérant. Dans ce cas, l'État requérant ne sera pas obligé de fournir dans sa demande des indications qu'il ne pourrait obtenir qu'au prix de longues recherches.

172. Enfin, lorsque l'État requérant présente une demande d'assistance, il devra indiquer si celle-ci est conforme à sa propre législation interne ou à sa pratique administrative et s'il a épuisé tous les moyens dont il dispose sur son propre territoire, au sens de l'article 21, alinéa 2.*g*. En effet, si ces conditions ne sont pas remplies, l'État requis n'est pas tenu de donner suite à la demande d'assistance. Il s'agit de permettre à l'État requis, sans qu'il doive procéder à des recherches sur la législation et la pratique de l'État requérant, ou sur les possibilités de recouvrement sur le territoire de cet État, d'apprécier les conséquences possibles d'une réponse à la demande et de choisir la meilleure manière de procéder.

Paragraphe 2

173. Il va de soi que les autorités compétentes des deux États doivent se tenir mutuellement informées de tout fait nouveau concernant la créance fiscale à recouvrer ou le contribuable et qui se serait produit après la présentation de la demande. En règle générale, l'État requérant devrait faire tout ce qui est en son pouvoir pour réduire la charge que l'assistance impose à l'État requis.

Article 19 – Possibilité de décliner une demande

[SUPPRIMÉ]

Article 20 – Suite réservée à la demande d'assistance

174. Si deux États décident de se prêter mutuellement une assistance administrative, il est clair qu'ils sont décidés à entretenir des relations régulières. Cet article clarifie néanmoins la question en spécifiant la manière dont l'État requis devra normalement répondre à une demande d'assistance.

Paragraphe 1

175. Ce paragraphe prescrit à l'État requis d'informer dès que possible l'État requérant des mesures prises et des résultats de son assistance. Si les mesures prises par l'État requis ne semblent pas devoir donner rapidement des résultats, l'État requérant souhaitera apprendre qu'une suite a été réservée à sa requête et que l'affaire suit son cours. Quant à l'obligation de faire connaître les résultats de l'assistance, elle traduit une évidence, à savoir que l'État requérant attend de l'État requis qu'il lui fasse savoir dès que possible que l'enquête a été effectuée, la mesure conservatoire prise, les documents notifiés où, s'il n'a pas été possible de satisfaire la demande, qu'il l'en informe dès qu'il a décidé de mettre un terme aux initiatives prises pour répondre à cette demande.

Paragraphe 2

176. Ce paragraphe stipule que l'État requis doit également indiquer les raisons pour lesquelles il déciderait de ne pas accorder son assistance. Il est important que l'État requérant soit informé des motifs d'un rejet, non seulement par mesure de courtoisie, mais aussi pour lui donner l'occasion de corriger ou de compléter sa demande si cela est possible. Toutefois, l'État requis n'est pas en principe tenu de détailler à l'extrême les raisons qui l'amènent à décliner la demande (par exemple, pourquoi il considère que certaines mesures se heurtent à des considérations d'ordre public).

Paragraphe 3

177. La disposition contenue dans ce paragraphe a pour but de faire en sorte que les renseignements fournis à l'État requérant aient pour lui le maximum d'utilité, en prévoyant que ces renseignements seront fournis sous la forme souhaitée par ledit État. Ceci suppose, évidemment, que l'État requérant ait indiqué au préalable la forme sous laquelle il souhaitait recevoir l'information (voir paragraphe 168 ci-dessus). Cette

obligation pour l'État requis est conditionnelle, elle n'existe que si ledit État « est en mesure de le faire ».

Article 21 – Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance

178. Cet article revêt une importance particulière dans la recherche d'un équilibre satisfaisant entre la nécessité de rendre effective l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la nécessité d'accorder des garanties aux contribuables et également à l'État requis. L'article contient un certain nombre de dispositions qui, en fonction du cas d'espèce, peuvent être pertinentes pour toutes les formes d'assistance visées par la Convention (par exemple, alinéas 2.*a*, 2.*b*, 2.*e*, 2.*f* et 2.*g*), uniquement pour l'assistance au recouvrement (par exemple, alinéa 2.*h*) ou uniquement pour l'échange de renseignements (par exemple, alinéas 2.*c* et 2.*d*, paragraphes 3 et 4).

Paragraphe 1

179. Le paragraphe 1 énonce de manière explicite ce qui est implicite tout au long de la Convention, à savoir que les droits et les garanties que les législations et les pratiques administratives nationales reconnaissent aux personnes ne sont en aucune manière affectés par la Convention (voir également le paragraphe 181). Cependant comme il est indiqué aux paragraphes 8 et 24 ci-dessus, la législation et les pratiques administratives nationales de l'État requis prévoyant ces droits et garanties ne doivent pas être appliquées de manière à saper l'objet et le but de la Convention. De tels droits et garanties d'ordre procédural comprennent aussi tout droit garanti aux personnes qui peuvent découler d'accords internationaux pertinents relatifs aux droits de l'homme.

180. Par exemple, les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête préalable à l'assistance administrative. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple, dans les cas d'erreurs sur l'identité) et faciliter l'assistance (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Cependant, il est demandé de ne pas appliquer les procédures de notification d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, saperait l'objet et le but de la Convention et entraverait les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, les Parties ne doivent pas empêcher ou retarder indûment une assistance administrative effective. Par exemple, il est demandé que les procédures de notification permettent des exceptions à la notification préalable, comme, par exemple, dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant. Une Partie qui, en vertu de sa législation interne, est tenue de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable

qu'un échange de renseignements est proposé, doit informer par écrit les autres Parties qu'elle a cette obligation et quelles en sont les conséquences pour leurs obligations en matière d'assistance administrative visée par la présente Convention.

181. En outre, ainsi qu'il est clairement indiqué aux paragraphes 3 et 4 de l'article, les droits et garanties auxquels il est fait référence au paragraphe 1 ne peuvent être interprétés de façon à permettre à l'État requis de refuser de fournir des renseignements au seul motif qu'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales ou parce que les renseignements sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements concernent les droits de propriété d'une personne.

Paragraphe 2

182. Le paragraphe 2 indique les limites de l'obligation d'assistance et peut donc constituer une garantie additionnelle pour le contribuable. Bien qu'il ne soit pas conçu comme une disposition impérative qui conduirait l'État requis à se soumettre aux limites correspondantes lorsqu'il donne suite aux demandes d'assistance, certains États ne voudront sans doute agir que dans le cadre exact de ces limitations. Cette disposition transpose autant qu'il est possible dans une convention de ce genre le principe de la réciprocité qui a toujours régi l'octroi de l'assistance administrative en matière fiscale.

183. Le paragraphe affirme tout d'abord (alinéa *a*) le principe général selon lequel l'État requis n'est pas obligé de prendre des mesures qui ne sont pas conformes à sa propre législation. L'obligation d'assistance est encore atténuée par le fait que l'État requis n'est pas non plus tenu d'utiliser les pouvoirs prévus par sa législation mais qu'il n'utilise habituellement pas en pratique. L'État requis n'est pas non plus tenu d'utiliser les pouvoirs que lui reconnaît sa législation interne mais dont l'État requérant ne dispose pas sur son propre territoire. Ainsi si l'État requérant n'a pas, suivant sa législation interne, le pouvoir de prendre des mesures conservatoires, l'État requis pourra refuser de prendre de telles mesures à son profit; de même, si l'État requérant ne peut saisir certains biens pour recouvrer une créance fiscale, l'État requis n'est pas obligé de saisir de tels biens dans le cadre de l'assistance au recouvrement. En bref, l'État requis n'est obligé de mettre en œuvre que les pouvoirs et procédures communs aux deux États, c'est-à-dire ceux dont chacun d'eux dispose suivant sa législation et sa pratique. Cette règle permet à l'État requis d'empêcher que, en sollicitant son assistance, l'État requérant dispose indirectement de pouvoirs plus étendus que ceux qui lui sont conférés par sa propre législation. Ce principe confère à l'État requis la faculté, non l'obligation, de refuser son assistance.

184. Une exception au principe établi par l'alinéa *a* est cependant prévue dans le domaine des délais en matière de recouvrement des créances fiscales où l'article 14

stipule clairement que seule la législation de l'État requérant s'applique. Les commentaires sur l'article 14 exposent ce problème de façon détaillée.

185. Un autre motif invoqué pour refuser l'assistance (alinéa *b*) est le suivant : il n'est pas concevable que des États compromettent l'ordre public sur leur propre territoire au profit d'un autre État.

186. Il y a lieu de noter que le terme « mesures » utilisé aux alinéas *a* et *b* ne vise pas les formes d'assistance prévues par la Convention (par exemple, l'envoi d'information à l'État requérant) mais les actes internes que l'autorité doit accomplir pour réaliser ces formes d'assistance (par exemple, audition d'un témoin, perquisition, etc.).

187. La disposition de l'alinéa *c* s'applique particulièrement aux échanges de renseignements et contient des garanties correspondant à celles qui ont été commentées aux paragraphes 183 et 184 ci-dessus. L'État requis n'est donc pas obligé de recueillir des renseignements qu'il ne pourrait obtenir en vertu de sa propre législation ou dans le cadre du fonctionnement normal de son administration, mais il n'est pas non plus obligé de se procurer des renseignements selon des méthodes qui ne sont pas permises à l'État requérant par sa législation ou dans le cadre du fonctionnement normal de son administration. Comme le prévoit l'article 22, les autorités concernées de l'État requérant sont tenues au secret à l'égard des renseignements communiqués par application de la Convention.

188. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application des procédures normales, lesquelles peuvent inclure des recherches spéciales lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches similaires pour leur propre compte. En d'autres termes, l'État requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre État dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer sa propre législation fiscale.

189. La réciprocité prévue aux alinéas *a* et *c* du paragraphe fixe une sorte d'attitude minimale suivant laquelle l'État requis n'est pas tenu d'accorder une assistance allant au-delà de ce que l'État requérant pourrait obtenir suivant son droit interne ; de plus, l'État requis n'est pas tenu de fournir plus de renseignements qu'il ne pourrait en obtenir pour ses propres besoins. Ce qui ne veut pas dire qu'une assistance plus étendue soit exclue, mais que l'État requis n'est pas tenu de déférer à la demande. Dans ce cas, il a la faculté de fournir les renseignements demandés ou de les refuser. S'il les donne, il reste dans les limites de l'accord sur l'échange de renseignements résultant de la Convention. En outre, il est utile de noter que si une Partie à la présente Convention applique, en vertu de l'article 21, paragraphe 4, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des

renseignements similaires aux autres Parties à la Convention. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous tend les alinéas a et c du paragraphe 2.

190. Le droit de refuser des renseignements faute de réciprocité peut conduire, si les systèmes d'information des signataires de la Convention sont très différents, à un échange de renseignements très réduit. Un moyen d'éviter ce résultat en pratique serait que l'État requérant présente une demande, même s'il n'a pas la certitude que l'État requis l'acceptera. En même temps ce dernier pourrait, dans toute la mesure du possible, éviter de faire usage de ses droits de refus.

191. Une question connexe se pose : savoir si l'État requis, lorsqu'il transmet les renseignements, peut demander, et selon quelles modalités, que l'État requérant remplisse des conditions particulières quant au caractère secret des renseignements. En fait, en certains cas, il peut être préférable que l'État requis, au lieu de refuser de fournir les renseignements en invoquant le présent article, précise la nature des renseignements donnés (renseignements « à des fins déterminées ») ainsi que les conditions particulières qui s'attachent à leur utilisation (par exemple, conditions spéciales quant à leur caractère confidentiel, notification au contribuable, etc.). Il en serait ainsi, en particulier, des cas mettant en cause des secrets commerciaux et professionnels. Cependant, conformément au droit international, dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de la Convention, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de la Convention jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de la Convention.

192. L'alinéa *d* du paragraphe contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question audit alinéa. Avant d'invoquer cette disposition, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait inefficace, dans bien des cas l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites aux paragraphes 187 à 189 ci-dessus sont également valables dans ce cas. Dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, l'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles de la Convention.

193. Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité de l'article 22 de la Convention. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées en vertu de l'article 22 peuvent empêcher l'utilisation des

renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret commercial ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de fournir les renseignements lorsqu'il lui semble qu'il n'y a pas de raisons suffisantes de penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences négatives incompatibles avec l'échange de renseignements.

194. La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple, en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les informations financières restantes doivent être échangées en conséquence.

195. Un État requis peut refuser de fournir des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autres représentants légaux agréés agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où ces communications sont préservées de toute divulgation en vertu de sa législation interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini de manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat ou à un autre représentant légal agréé pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou d'autres

représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

196. On a aussi jugé nécessaire de prévoir à l'alinéa *d* une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'État lui -même. À cette fin, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requérant était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple, des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le cadre de la Convention.

197. L'alinéa *e* permet à l'État requis de refuser son assistance « si et dans la mesure où il considère l'imposition appliquée dans l'État requérant comme contraire aux principes d'imposition généralement admis ». Il peut en être ainsi, par exemple, lorsque l'État requis juge que l'imposition de l'État demandeur a un caractère confiscatoire, ou encore que la sanction du délit fiscal est excessive.

198. Le même alinéa prévoit par ailleurs un droit de refuser l'assistance si l'État requis considère l'imposition par l'État requérant comme « contraire aux dispositions d'une convention en vue d'éviter la double imposition ». Cette disposition doit être entendue comme se référant à une imposition contraire à des clauses de la Convention telles que celles qui concernent les taux de retenue à la source, la définition des établissements stables et la détermination de leurs bénéfices imposables. En revanche, elle ne se réfère pas, dans l'esprit de ses rédacteurs, à la double imposition en général. Les conventions sur la double imposition n'éliminant pas tous les cas de double imposition, une assistance doit être fournie même si elle a pour résultat une double imposition qui n'est pas contraire à une convention. On notera que les cas de ce genre peuvent faire l'objet d'une concertation entre les autorités compétentes des États contractants comme le prévoit l'article 24, paragraphe 5.

199. Il est conseillé aux autorités compétentes de se consulter lorsqu'il existe des raisons de penser que l'imposition de l'État demandeur est d'une nature telle qu'elle pourrait justifier un refus d'assistance par application des dispositions de l'alinéa *e*.

200. L'alinéa *f* a pour but d'écarter le danger que l'application de la Convention puisse aboutir à une discrimination entre les ressortissants de l'État requis et ceux de l'État requérant qui sont dans la même situation. Dans les circonstances exceptionnelles où ce problème peut se poser, l'alinéa f permet à l'État requis de décliner une demande dans le cas où les renseignements demandés par l'État requérant seraient utilisés pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation fiscale de cet État – ou toute obligation s'y rattachant - qui serait discriminatoire à l'encontre des ressortissants de l'État requis. L'alinéa f a pour objet de faire en sorte que la Convention ne se traduise pas par une discrimination entre les ressortissants de l'État requis et les ressortissants de l'État requérant se trouvant dans une situation identique. Des ressortissants ne se trouvent pas dans une situation identique lorsqu'un ressortissant de l'État requérant est résident de cet État et qu'un ressortissant de l'État requis ne l'est pas. Par conséquent, l'alinéa f ne s'applique pas lorsque les règles fiscales diffèrent sur la base de la résidence. La nationalité même du contribuable ne doit pas l'exposer à une inégalité de traitement. La mise en application d'une telle limite pourrait se produire tant pour des questions de procédure (par exemple, différences dans les garanties ou les voies de recours à la disposition du contribuable) que pour des questions de fond (niveau de taxation applicable).

201. L'alinéa *g* donne à l'État requis la possibilité de refuser de donner suite à une demande s'il estime que l'État requérant n'a pas utilisé comme il convient les moyens dont il dispose sur son propre territoire. Cependant, s'il était souvent utilisé, l'alinéa g affaiblirait l'obligation d'accorder une assistance prévue par l'article 1. Il conviendrait donc que l'État requis n'use de cette faculté que s'il a de bonnes raisons de supposer que l'État requérant dispose encore de moyens d'action adéquats sur son propre territoire.

202. La justification d'un tel refus est la charge supplémentaire que la demande d'assistance imposerait aux services administratifs de l'État requis, surtout en cas d'assistance au recouvrement. Le rôle normal d'une administration fiscale est d'appliquer la législation fiscale nationale et une demande d'assistance d'origine étrangère impose toujours un surcroît de travail aux services fiscaux nationaux.

203. En pratique, cet alinéa devrait être très peu utilisé en cas de demande de renseignements ou de demande de notification de documents : en général, il faut supposer que l'État requérant a déjà utilisé les possibilités dont il dispose dans le cadre national et que sa demande résulte de la difficulté d'obtenir des informations ou d'atteindre le contribuable.

204. Si l'État requis refuse, cependant, une demande au motif que l'État requérant dispose encore d'autres moyens, cet État a encore la possibilité de soutenir, en vertu de la dernière partie de l'alinéa, que les mesures qu'il pourrait prendre comporteraient des difficultés considérables. Par exemple, en cas de vérification, on pourrait aboutir en

contrôlant un seul fournisseur dans l'État requis aux mêmes conclusions qu'en contrôlant un grand nombre d'acheteurs dans l'État requérant. Ou bien, en cas d'assistance en matière de recouvrement, il est possible que certains actifs ne puissent être saisis qu'à la suite de longues procédures dans l'État requérant alors qu'il existe dans l'État requis d'autres actifs plus faciles à saisir.

205. Il peut arriver que l'assistance demandée pose des problèmes à l'État requis. Par exemple, l'État requis peut se trouver dans une situation où, en vertu de ses propres pratiques administratives, il ne souhaite pas, ou pas encore, prendre des mesures en vue du recouvrement de l'impôt. Dans ce cas, l'assistance peut être refusée ou ajournée en vertu de l'article 21, alinéa 2.a. Il existe, cependant, des situations moins nettes où la consultation entre autorités compétentes, en application de l'article 24, constituerait le moyen normal de parvenir à une solution concertée.

206. Enfin, en vertu de l'alinéa *h*, l'État requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple, si les coûts qu'elle entraînerait pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excéderaient le montant de cette créance.

Paragraphe 3

207. Le paragraphe 3 a été ajouté en 2010 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés à des fins fiscales internes. Avant l'addition du paragraphe 3, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques d'un certain nombre de pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre Partie, la Partie concernée utilise souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que lui confère sa législation en vue du prélèvement de ses propres impôts, même si elle n'a pas elle-même besoin de ces renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport de l'OCDE intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».

208. En vertu du paragraphe 3, l'État requis doit utiliser les mesures dont il dispose en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'État requérant. L'expression « mesure de collecte de renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État d'obtenir et de fournir les renseignements demandés.

209. La deuxième phrase du paragraphe 3 précise que l'obligation visée au paragraphe 3 est soumise aux limitations contenues dans la Convention (par exemple, aux paragraphes 1 et 2 de l'article), mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour refuser de fournir des renseignements

dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 2 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour ses propres fins fiscales, il peut par exemple, refuser de fournir des renseignements dans la mesure où cette communication divulguerait un secret commercial.

Paragraphe 4

210. La Convention impose expressément aux Parties l'obligation positive d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 4 a pour objet de faire en sorte que les limitations contenues dans la Convention (par exemple, aux paragraphes 1 et 2 de l'article) ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Le paragraphe 4, qui a été ajouté en 2010, ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de la Convention n'autorisait pas les échanges de ce type de renseignements. Plusieurs pays échangeaient déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 4 reflète simplement la pratique actuelle.

211. Le paragraphe 4 stipule qu'un État requis ne peut refuser de fournir des renseignements à un autre État partie à la Convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 4 l'emporte sur les paragraphes 1 et 2 dans la mesure où ceux-ci autoriseraient, dans le cas contraire, un État contractant requis à refuser de fournir des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, dans le Modèle d'accord de l'OCDE sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et telle qu'elle est décrite dans le rapport de l'OCDE de 2000 intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

212. Le paragraphe 4 prévoit par ailleurs qu'un État requis ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la législation interne d'une Partie, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif

justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre Partie. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre, comme un dépositaire. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple, les agents assurant la formation dans les entreprises, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

213. Enfin, le paragraphe 4 prévoit qu'un État requis ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent les renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

214. Le paragraphe 4 n'empêche pas un État requis d'invoquer les paragraphes 1 et 2 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous les renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client, le paragraphe 2 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

215. Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 4:

a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.

b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur

tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit fournir les renseignements bancaires demandés à l'État A.

c) Au cours d'un contrôle, A, un résident du pays Y, prétend que les paiements qu'il a effectués à B, un résident du pays Z, concernent des services fournis par un autre particulier, C, dont l'identité et le lieu de résidence lui sont inconnus. L'autorité compétente du pays Y pense que C peut être un résident du pays Y et a demandé à l'autorité compétente du pays Z d'obtenir de B des renseignements concernant l'identité de C, bien que B semble avoir agi en tant que mandataire/fiduciaire. L'État Z doit fournir les renseignements bancaires demandés à l'État Y.

Article 22 – Secret

Paragraphe 1

216. Le respect du caractère confidentiel des renseignements est le corollaire des pouvoirs dont disposent les autorités fiscales et répond à la nécessité de protéger les intérêts légitimes des contribuables. Une procédure d'assistance mutuelle n'est donc applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Le maintien du secret dans l'État qui reçoit les renseignements relève de sa législation interne et donc l'article prévoit que les renseignements communiqués à un État conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets et protégés dans cet État dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de sa législation interne. Le droit à la vie privée est reconnu dans de nombreux instruments relatifs aux droits de l'homme, et il existe plusieurs instruments internationaux traitant de la vie privée avec une référence expresse au traitement automatisé des données à caractère personnel (c'est-à-dire des informations concernant une personne physique identifiée ou identifiable). Voir par exemple, les Lignes Directrices de l'OCDE régissant la Protection de la Vie Privée et les Flux Transfrontières de Données de Caractère Personnel (1980). De plus, certaines Parties à la Convention ont pris des engagements juridiques relatifs à la protection des données à caractère personnel (voir par exemple, la Convention du Conseil de l'Europe pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel du 28 janvier 1981 et son Protocole additionnel du 8 novembre 2001) et ont adopté des législations relatives à la protection des données. Lors de la révision de la Convention en 2010, il a été par conséquent décidé de clarifier que la Partie qui reçoit des renseignements devra les traiter en conformité, non seulement avec sa propre législation, mais aussi avec les garanties qui peuvent être requises pour assurer la protection des données conformément à la législation de la Partie qui fournit les

renseignements. De telles garanties, précisées par la Partie qui fournit les renseignements, peuvent par exemple, concerner l'accès individuel aux renseignements, le contrôle indépendant ou les voies de recours. La spécification des garanties peut ne pas être nécessaire si la Partie qui fournit les renseignements est satisfaite que la Partie qui les reçoit assure le niveau nécessaire de protection des données en ce qui concerne les données qui ont été fournies. En tout cas, ces garanties ne devraient pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer la protection des données. De telles garanties ne doivent pas être interprétées comme permettant à un État requis de refuser de communiquer des renseignements parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national ou parce que les renseignements sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

Paragraphe 2

217. Afin de fixer une obligation minimale supplémentaire à cet égard, l'article stipule encore que les renseignements obtenus « ne sont communiqués en tout cas qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts de cette Partie, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède » et aussi que seules lesdites personnes et autorités indiquées ci-dessus peuvent utiliser ces renseignements et uniquement à ces fins.

218. Comme les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées dans le paragraphe 2, ils peuvent aussi être communiqués aux contribuables ou à leurs représentants. En matière de recouvrement, les renseignements peuvent être communiqués à toute autre personne auprès de laquelle l'impôt doit être recouvré mais seulement dans la mesure où cela est nécessaire au recouvrement. Les règles de confidentialité de l'article 22 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu de la Convention, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'État destinataire relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État destinataire de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État.

219. En raison de la variété des impôts couverts par la Convention, il est probable que le champ d'application, au regard des autorités concernées, des dispositions de l'article 22 relatives au secret est plus large que d'ordinaire, par exemple, pour une

convention de double imposition. Il en est ainsi chaque fois qu'un certain nombre d'impôts, de prélèvements ou de contributions couverts par l'article 2 ne sont pas prélevés par l'administration fiscale telle qu'elle est communément définie mais par des organismes distincts; ces organismes sont alors régis par les dispositions de l'article, c'est-à-dire qu'ils sont considérés comme des autorités auxquelles une information obtenue par l'État demandeur peut être révélée et qui doivent la garder secrète. Toutefois, dans ce cas, il peut exister, dans le cadre national, des dispositions spéciales concernant le secret (par exemple, en ce qui concerne les informations ayant trait aux cotisations de sécurité sociale), qui peuvent imposer des obligations plus strictes ou moins strictes que les réglementations nationales relatives au secret en matière fiscale.

220. Il arrivera que les renseignements reçus par l'État requérant lui permettent de procéder à un ajustement des revenus imposables du contribuable. Si l'État requérant est amené, conformément à sa législation ou à sa réglementation, à communiquer à certaines autorités non fiscales le chiffre du revenu imposable ainsi ajusté, sans communiquer comme tels les renseignements reçus, on peut considérer que cette communication n'est pas contraire aux dispositions de l'article. En outre, les renseignements reçus par l'autorité compétente d'une Partie, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs/de l'État.

221. Le fait que les renseignements obtenus puissent être communiqués aux personnes et autorités compétentes n'implique pas que celles-ci peuvent les dévoiler librement. Ces personnes et autorités peuvent les utiliser seulement aux fins indiquées par le paragraphe 2. Les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la dernière phrase du paragraphe 2 de cet article, celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci ne signifie pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus.

222. Sauf dans les circonstances particulières évoquées au paragraphe 4 de l'article, les renseignements reçus par l'autorité compétente d'une Partie ne peuvent être utilisés qu'aux fins indiquées au paragraphe 2 de l'article.

Paragraphe 3

223. Tandis que les paragraphes précédents de cet article établissent les règles d'application générale relatives au secret des informations échangées, le paragraphe 3 vise à protéger le secret des informations échangées dans les cas où les Parties ont formulé des réserves relatives à certains impôts. La finalité d'une réserve est que l'État qui la formule ne soit pas lié par certaines obligations contenues dans la Convention. Cet objectif serait tourné si les autres États ayant obtenu des renseignements de l'État qui a formulé la réserve pouvaient utiliser ces informations librement, sans tenir compte de la limitation que la réserve impose. Pour parer à cette éventualité, la présente disposition établit l'interdiction d'utiliser les renseignements obtenus d'un État ayant formulé une réserve prévue au paragraphe 1, alinéa *a*, de l'article 30 (impôts autres que les impôts sur le revenu, les bénéfices ou les gains en capital ou l'actif net qui sont perçus pour le compte d'un État contractant) pour un impôt de la catégorie ayant fait l'objet de la réserve. Dans certains cas, l'assiette de certains impôts (par exemple, impôts sur le revenu dus à l'État) est utilisée telle quelle pour d'autres impôts (par exemple, impôts sur le revenu dus à d'autres autorités). Dans d'autres cas, l'assiette retenue pour un impôt sert de point de départ lors de la détermination de la base imposable pour d'autres impôts. Dans ces éventualités, la communication de l'assiette du premier impôt, ajusté sur la base des renseignements obtenus d'un autre État, ne constituera pas une violation du paragraphe 3 de l'article, pour autant qu'il n'y ait pas de communication des renseignements comme tels.

224. Réciproquement, « l'État ayant formulé la réserve ne peut pas utiliser les informations obtenues en vertu de la présente Convention pour un, impôt inclus dans la catégorie qui fait l'objet de la réserve » ; il est logique en effet que la limitation imposée aux autres Parties par l'État ayant formulé la réserve lui soit également applicable.

Paragraphe 4

225. Comme on l'a indiqué ci-dessus, les renseignements obtenus par une Partie peuvent de manière générale être utilisés par les personnes ou autorités mentionnées au paragraphe 2 uniquement aux fins indiquées par cette disposition. Ces renseignements ne pourraient donc pas être utilisés à d'autres fins, sauf si la législation de l'État requis lui permet de fournir ces renseignements en application d'un autre instrument, spécialement adapté à ces fins (par exemple, un traité d'assistance judiciaire tel que la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE n° 30). Dans certaines situations, il se peut que deux États contractants conviennent que ceci limite l'efficacité de l'assistance mutuelle (par exemple, lorsqu'il n'existe pas d'autre instrument en vertu duquel les renseignements pourraient être communiqués) et le regrettent. En ce cas, le paragraphe 4 prévoit que les renseignements obtenus par une Partie peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque l'utilisation de tels renseignements à des fins semblables est possible selon la législation de l'État qui, fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cet État consent à une telle utilisation. Par exemple, le paragraphe 4

autorise le partage de renseignements reçus avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple, la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme).

226. On pourrait, en principe, imaginer que l'utilisation des renseignements fournis à d'autres fins que celles établies dans la Convention pourrait porter atteinte à la vie privée des personnes et entrer en conflit avec la Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel de (STE n° 108) de 1981. Néanmoins, les conditions énoncées qui prévoient qu'une telle utilisation doit être possible selon la législation de l'État qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cet État doit y consentir constituent une sauvegarde suffisante et excluent la nécessité d'introduire des dispositions spécifiques en là matière dans le texte de l'instrument.

227. Comme l'indiquent les commentaires sur l'article 5 (voir paragraphe 61 ci-dessus), une convention multilatérale permet une coopération entre plus de deux États sous un certain nombre de formes. Dans certaines situations, les renseignements obtenus d'une Partie par une autre Partie seraient utiles à une troisième. La deuxième phrase du paragraphe 4 autorise un tel échange de renseignements. Cependant, afin d'éviter que le troisième État contractant puisse obtenir du deuxième État des renseignements qu'il n'aurait pas pu obtenir directement, la disposition prévoit que la transmission des renseignements du deuxième au troisième État contractant est soumise à l'autorisation préalable de l'État contractant qui avait fourni les renseignements à l'origine.

Article 23 – Procédures

228. Cet article indique dans quel État le contribuable doit exercer une action contestant une mesure prise par l'autorité de l'État requérant ou de l'État requis. Un problème particulier se pose au sujet de l'article 14, paragraphe 3, et de l'article 21, paragraphe 2. En effet, ces articles confèrent des pouvoirs aux autorités et la question se pose de savoir si l'individu a le droit de requérir que les autorités exercent de tels pouvoirs, en particulier lorsque le défaut de les exercer viole un droit garanti par le droit national de l'autorité en question. La solution de ce problème dépend de l'interprétation que donnent de la Convention les tribunaux de chaque État.

Paragraphe 1

229. Lorsque le contribuable désire s'opposer au recouvrement d'un impôt ou à des mesures conservatoires, il y a normalement en droit national deux terrains sur lesquels il peut porter son action : il peut ou bien contester l'existence de la créance fiscale ou son exigibilité, ou bien essayer de mettre en cause les mesures d'exécution. Lorsque la créance a été établie selon la législation d'un État et que le recouvrement en est poursuivi dans un autre État, la question se pose de savoir quelles instances ou autorités sont

compétentes. Il est évident que l'action dirigée contre des mesures d'exécution doit être intentée devant les instances compétentes de l'État qui prend ces mesures. C'est pourquoi le paragraphe 1 dispose que les mesures de recouvrement prises par l'État requis ne peuvent être contestées que devant les instances compétentes de cet État.

Paragraphe 2

230. Ce paragraphe dispose que les actions se rapportant aux mesures prises par l'État requérant en particulier celles qui concernent l'existence ou le montant de la créance, ou le titre qui permet d'en poursuivre l'exécution dans l'État requérant sont intentées exclusivement devant l'instance compétente de cet État. Il a pour objet de préciser sans équivoque qu'un contribuable ne peut en aucun cas s'opposer dans l'État requis au recouvrement de la créance en y contestant la validité du titre émis par l'État requérant ou en y soutenant que le montant de la créance est erroné en raison des versements qu'il aurait déjà effectués au profit de l'État requérant.

231. Les litiges concernant l'existence ou le montant de la créance et la question de savoir si le recouvrement en est permis sont régis par la législation de l'État requérant ; ce sont donc les instances compétentes de cet État qui doivent trancher. Elles seules connaissent suffisamment la législation fiscale qui régit la créance pour rendre sur ces questions un jugement fondé. Les éventuelles demandes de compensation engagées par le contribuable lorsque l'État requérant lui est redevable d'un montant quelconque peuvent être considérées comme des cas qui tombent dans le domaine de cette disposition. Ces demandes devront en conséquence être intentées devant l'instance compétente de l'État requérant. Néanmoins, la Convention n'a pas à se prononcer quant à l'admissibilité de la compensation.

232. La disposition du paragraphe 2 peut sembler paradoxale si on la rapproche du texte du paragraphe 2 de l'article 11, lequel prévoit que le recouvrement ne peut être demandé que pour des créances qui, selon les cas visés, ne sont pas ou ne peuvent être contestées. En outre, l'assistance pour la notification de documents devrait empêcher qu'un contribuable soit dans l'impossibilité de contester la créance fiscale du fait qu'il en ignorerait l'existence. Cependant, des Parties peuvent avoir convenu, conformément à l'article 11, paragraphe 2, deuxième phrase, qu'il n'est pas nécessaire que la créance ne puisse plus être contestée pour pouvoir faire l'objet d'une demande d'assistance en vue du recouvrement ; par ailleurs, dans certains États, il existe toujours une possibilité de faire appel ou d'obtenir un « délai de grâce ». Le but du paragraphe 2 est seulement de stipuler qu'en cas de recours postérieur à la demande d'assistance introduite en vertu d'un accord bilatéral, en cas d'appel tardif ou d'application du « délai de grâce » ou de toute autre action, le contribuable qui entend contester le montant ou l'existence de la créance fiscale doit intenter son action devant les instances compétentes de l'État requérant dont la législation a donné naissance à la créance fiscale.

233. L'État requérant doit faire connaître à l'État requis que la créance ou le titre permettant de poursuivre le recouvrement est contesté. Dès réception de cette information, l'État requis a l'obligation de suspendre la procédure de recouvrement à moins qu'il n'en ait été convenu autrement en application de l'article 11, paragraphe 2. Bien que la contestation d'une créance fiscale n'entraîne pas nécessairement dans la plupart des États la suspension de la procédure de recouvrement, il a été jugé préférable en l'occurrence de suspendre le recouvrement dans l'État requis ; cette disposition n'a pas seulement été conçue comme une garantie pour le contribuable ; elle tend à éviter pour l'État requis le risque d'être assigné en dommages intérêts par un contribuable.

234. Une action en contestation de la créance pourrait être utilisée par le contribuable comme un moyen de retarder le plus longtemps possible la mise en recouvrement afin de pouvoir mettre ses biens à l'abri d'une saisie de la part de l'État requis. Pour éviter de telles manœuvres, l'État requis a l'obligation, si l'État requérant le demande, de demander une caution au contribuable ou de prendre d'autres mesures conservatoires.

235. L'État requérant n'est évidemment pas le seul intéressé à ce que l'action intentée sur son territoire soit connue de l'État requis. Le contribuable au tout premier chef peut vouloir informer lui-même l'État requis, ne fût-ce que pour éviter les dommages qu'il pourrait subir au cas où l'État requérant ferait preuve de négligence dans l'envoi de cette information. C'est pourquoi ce paragraphe permet à toute personne intéressée - c'est-à-dire non seulement le contribuable mais aussi toute personne redevable du paiement d'un impôt - d'informer l'État requis des actions de ce genre ; mais pour éviter d'éventuelles manœuvres dilatoires de la part de débiteurs de mauvaise foi, l'État requis n'est pas tenu de suspendre automatiquement les mesures de recouvrement ; il lui appartient cependant de consulter l'État requérant à ce sujet, si la chose apparaît nécessaire, par exemple, parce qu'il n'a pas encore été informé par l'État requérant de l'action intentée.

236. Les paragraphes 1 et 2 règlent la question de la compétence des tribunaux pour le plus grand nombre d'actions susceptibles d'être intentées ; mais ces dispositions ne constituent pas pour autant une réglementation exhaustive susceptible de régler tous les cas de contestation possibles. En particulier, elles ne couvrent pas les actions tendant à contester l'application même de la Convention, soit par l'État requérant (action contestant la demande d'assistance), soit par l'État requis (action contestant l'assistance fournie).

Paragraphe 3

237. Le paragraphe 3 dispose que l'État requérant doit informer l'État requis de l'issue de la procédure. Il se peut qu'un jugement soit rendu à l'encontre de l'État requérant et que la créance soit annulée en totalité ou en partie. Il est également possible que l'État requérant et le contribuable aient réglé l'affaire à l'amiable. Tous ces événements

peuvent avoir une incidence sur la demande d'assistance qui peut ainsi perdre sa raison d'être ou n'être plus justifiée que pour une Partie, c'est pourquoi l'État requérant doit notifier sans délai à l'État requis la décision prise et ses effets sur la demande d'assistance, notamment si et dans quelle mesure il entend maintenir ladite demande. De la même manière, l'État requis informera l'État requérant de l'issue des procédures intentées sur son territoire.

Chapitre V – Dispositions spéciales

Article 24 – Mise en œuvre de la Convention

Remarques préliminaires

238. Cet article a un double objet : tout d'abord, il définit les modalités de la mise en œuvre de la Convention entre les Parties, c'est-à-dire l'intervention des autorités compétentes qui peuvent communiquer directement entre elles, autoriser les services qui leur sont subordonnés à agir en leur nom et déterminer d'un commun accord les modalités pratiques de fonctionnement de l'assistance administrative qu'elles se consentent mutuellement. En second lieu, cet article prévoit une surveillance de l'application de la Convention qui est confiée à un organisme de coordination créé sous l'égide de l'OCDE.

239. En raison du caractère multilatéral de la Convention, il est nécessaire que son application soit supervisée par un organisme de coordination. Le suivi de l'application et l'interprétation d'une convention d'assistance mutuelle peuvent être assez faciles à assurer dans un contexte bilatéral. En revanche une convention multilatérale, qui peut être conclue entre un grand nombre d'États, requiert l'existence d'un organe de supervision susceptible de remplir un rôle d'information des États contractants (voir notamment le paragraphe 4 du présent article) et de promouvoir l'adoption de solutions uniformes aux problèmes posés par l'application et l'interprétation des dispositions de la Convention. Il pourrait aussi servir de forum pour l'examen de méthodes et procédures nouvelles à appliquer dans le domaine couvert par la Convention.

240. L'organisme de coordination devrait aussi être en mesure d'aider les Parties en leur donnant un avis sur les questions d'application ou d'interprétation des dispositions de la Convention. Ces questions doivent avoir, en principe, un caractère général et ne pas se rapporter à des différends spécifiques pouvant exister entre deux Parties ; en effet, l'organe de coordination n'est pas institué en tant que mécanisme pour le règlement de conflits, ces derniers devant trouver une solution soit par accord amiable des États concernés (paragraphe 5 de ce même article), soit dans le cadre d'autres instruments internationaux (par exemple, la Convention européenne pour le règlement pacifique des

différends de 1957 (STE n° 23). Afin d'assurer une application et une interprétation cohérentes de la Convention, ces avis peuvent être rendus publics, le cas échéant. Afin de pouvoir jouer son rôle de manière efficace, l'organe de coordination devra collecter des informations, notamment auprès des Parties, sur l'expérience acquise dans l'application et l'interprétation des conventions d'assistance mutuelle.

241. En raison des fonctions qui lui sont confiées, l'organe coordinateur institué sous l'égide de l'OCDE doit être composé de représentants des autorités responsables de l'application de la Convention, c'est-à-dire des autorités compétentes des Parties. Les États qui ont signé la Convention et qui ont, de ce fait, montré leur intention d'y devenir Parties, même s'ils ne l'ont pas encore ratifiée, sont admis aux réunions de l'organe de coordination à titre d'observateur. D'une manière générale, des représentants du Secrétariat du Conseil de l'Europe sont aussi invités à participer aux réunions de l'organe de coordination à titre d'observateur.

Paragraphe 1

242. Ce paragraphe définit les modalités des relations entre les Parties pour l'application de la Convention et prévoit la possibilité de délégations de pouvoirs et de conclusion d'accords sur les conditions d'application de la Convention.

243. Dans la plupart des pays, les relations avec l'étranger sont de la compétence du ministère des Affaires étrangères. En principe, les contacts officiels avec les pays étrangers doivent donc avoir lieu par l'intermédiaire du ministère des Affaires étrangères et des ambassades situées à l'étranger. Cette procédure n'est pas toujours très commode, si bien que d'autres moyens de contacts ont souvent été prévus dans le cadre des relations bilatérales. La Convention reprend cette formule et prévoit que les Parties communiqueront entre elles par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes respectives telles qu'elles sont définies à l'article 3, paragraphe 1, alinéa *d*, et énumérées à l'annexe B, et que ces autorités compétentes entreront directement en contact à cette fin.

244. Dans les pays où l'application des conventions fiscales ne relève pas exclusivement de la compétence des autorités fiscales du niveau le plus élevé, certaines questions, telles que, par exemple, les échanges de renseignements, peuvent être déléguées à d'autres autorités et cette faculté est prévue dans un grand nombre de conventions existantes. Dans la plupart des cas cependant, la responsabilité des échanges de renseignements effectués en application de conventions de double imposition a été confiée à un service de l'administration centrale.

245. L'existence dans chaque pays d'un service de l'administration centrale responsable des relations avec les pays étrangers en matière d'assistance administrative pourrait aussi se justifier par le fait que l'octroi d'une telle assistance peut soulever un

problème de principe d'incompatibilité avec certaines règles du droit interne (concernant par exemple, le secret fiscal) qui ne peut être levée qu'en vertu des dispositions de la Convention et selon les conditions prévues par cette dernière. L'État concerné disposera souvent d'une certaine marge d'appréciation au regard de l'octroi dé l'assistance ou de l'utilisation des renseignements obtenus en vertu de la Convention et il est préférable que la responsabilité en la matière soit attribuée à un service unique de l'administration centrale. Il existe cependant des cas, notamment lorsque les échanges d'informations concernent certaines catégories particulières d'activités, où des contacts directs et rapides peuvent constituer le seul moyen de rendre l'assistance efficace. Dans de tels cas, les autorités compétentes pourront juger opportun de décider d'un commun accord de déléguer certaines de leurs responsabilités à des autorités subordonnées agissant pour leur compte.

246. La Convention ne définit qu'un cadre très général en matière d'octroi de l'assistance administrative. La définition des modalités précises d'application et des formalités à respecter en la matière impliquerait une analyse plus fouillée qui est liée de manière si étroite aux conditions détaillées d'application des législations internes des Parties que sa mise en œuvre a été laissée à des consultations entre les autorités compétentes des Parties. Ces consultations peuvent permettre le cas échéant aux autorités compétentes de régler la question de l'étendue des fonctions de leurs représentants respectifs lorsqu'ils agissent à l'étranger (voir les commentaires sur l'article 9) et de définir des règles et procédures en matière de contacts directs mentionnées au paragraphe 245 ci-dessus, d'échanges automatiques de renseignements, ou concernant tout autre problème (par exemple, la fixation du montant minimal des affaires dans lesquelles l'assistance peut être requise).

247. Les autorités compétentes des Parties sélectionnent librement les domaines dans lesquels elles souhaitent convenir des règles et modalités d'assistance entre elles. De tels arrangements doivent néanmoins avoir pour objet de faciliter le fonctionnement de la Convention et ne peuvent être utilisés pour réduire les obligations découlant de cet instrument pour les Parties. La Convention contient naturellement des garanties pour ces États, mais celles-ci figurent dans diverses autres dispositions.

248. Un exemple de questions relatives à la mise en œuvre de la Convention qui devront être négociées, le cas échéant, entre les États intéressés est constitué par les cas où des différences importantes se produiraient entre l'assistance qui devrait être fournie ou les travaux qui devraient être accomplis par un État et l'assistance ou les travaux correspondants de l'autre État. Ces problèmes doivent être résolus dans le cadre d'accords entre autorités, qui devront tenir compte de tous les éléments pertinents (caractéristiques des relations économiques et des courants commerciaux, structure et fonctionnement des systèmes fiscaux et des appareils administratifs des États en cause, etc.).

249. Une autre question importante sur laquelle les autorités compétentes devront s'entendre est celle du mode de règlement des créances recouvrées à l'État demandeur, qui peut être immédiat, échelonné ou sous forme de compensation. Ce problème est étroitement lié à la question des effets des variations de taux de change des monnaies sur les relations entre le contribuable, l'État requérant et l'État requis. Le principe de base retenu en la matière est que l'État requérant a une créance dans sa propre monnaie. Une seconde règle de base semble devoir être que ni l'État requis ni l'État requérant ne disposent sur les actifs du contribuable d'une créance supérieure au montant de l'impôt dû et, s'il y a lieu, des frais de recouvrement, des intérêts échus et des amendes administratives. Enfin, il doit être acquis de manière certaine que le contribuable sera complètement libéré de sa dette par le règlement d'une somme en monnaie de l'État requis équivalente au moment du paiement au montant de l'impôt exigible.

250. La mise en œuvre de ces principes peut sans doute être facilitée si l'État requis admet que la créance est libellée dans la monnaie de l'État requérant tant qu'elle n'a pas été effectivement recouvrée. Le taux de change à la date du recouvrement détermine alors le montant à recouvrer dans la monnaie de l'État requis. Les États peuvent aussi convenir que la valeur de la créance sera convertie dans la monnaie de l'État requis au taux de change en vigueur à la date de la requête mais cette formule accroît les risques d'écarts liés aux variations de taux de change. L'État requis devra transférer à l'État requérant le montant qu'il a perçu sans qu'il soit tenu compte des variations de taux de change qui auraient pu intervenir depuis la date du recouvrement. Si la somme perçue par l'État requérant s'avère de ce fait différente de la valeur de sa créance, cette différence, positive ou négative, ne concerne aucunement le contribuable et elle doit, sauf circonstances spéciales (tel un retard anormal dans le transfert des sommes perçues) profiter ou incomber à l'État requérant.

Paragraphe 2

251. Ce paragraphe prévoit les situations où l'application de la Convention, dans un cas particulier, pourrait avoir des conséquences indésirables graves. Il se différencie de l'article 21 étant donné que, alors que dans les cas prévus par cet article il y a un risque de violer un principe de droit, une règle de droit interne ou une pratique administrative, les situations visées par le paragraphe 2 de l'article 24 sont celles où les principes, les règles et les pratiques ont été respectés mais où les conséquences qui en découlent soulèvent des difficultés graves, par exemple, sur le plan social ou économique. Dans ces situations, l'article 24 impose aux États le devoir de se, concerter. Si aucun compromis n'est trouvé et que le désaccord subsiste à l'issue de cette concertation, l'État requis ne sera pas libéré de son obligation d'appliquer la Convention.

Paragraphe 3

252. Le paragraphe 3 charge l'organe coordonnateur de surveiller l'application de la Convention et son évolution. Ce dernier se fixera pour objectif d'aider les Parties à

assurer de manière efficace l'application de la Convention et, si nécessaire, de suggérer l'insertion dans la Convention de toute nouvelle méthode et procédure susceptible de renforcer son efficacité. Il pourra donc recommander des révisions ou des modifications de la Convention.

Paragraphe 4

253. Ce paragraphe prévoit que l'organe coordonnateur pourra, à la demande d'une Partie, donner un avis sur des problèmes d'interprétation de la Convention. La demande d'avis peut avoir son origine tant dans l'activité des autorités de l'État que dans les activités ou les recours des contribuables qui peuvent mettre en lumière des règles de la Convention susceptibles d'interprétations diverses. Les discussions qui auront lieu au sein de l'organe de coordination pourront aider les Parties à se former une opinion face à des cas ou des situations imprévus. Comme on l'a noté au paragraphe 240 ci-dessus, ceci devrait contribuer à une uniformisation des solutions données aux difficultés d'interprétation de la Convention, en ce qui concerne par exemple, « les principes d'imposition généralement admis » mentionnés à l'article 21, paragraphe 2, alinéa *e*. Il convient de souligner que l'organe coordonnateur n'aura à cet égard qu'un rôle consultatif. La Partie qui a sollicité un conseil demeure libre de décider si elle se fonde sur l'avis qui lui a été donné pour soutenir son argumentation dans l'hypothèse d'un litige avec d'autres Parties.

Paragraphe 5

254. Ce paragraphe contient des règles de procédure en vue du règlement des questions d'application et d'interprétation de la Convention. Ces dispositions résultent du caractère multilatéral de la Convention et impliquent que les Parties directement concernées cherchent à résoudre ces difficultés d'un commun accord. Si les Parties se mettent d'accord sur une solution, elles doivent le notifier à l'organe coordonnateur. Dans les cas où des contribuables sont mis en cause, cette notification sera couverte par les dispositions de l'article 22 relatives au secret.

255. Dans sa rédaction actuelle, ce paragraphe a pour objet de régler toutes les difficultés ou de supprimer tous les doutes qui peuvent surgir notamment en ce qui concerne l'interprétation des dispositions de la Convention. Le paragraphe 5 fournit un cadre pour ces consultations entre les Parties, par exemple, sur la question de savoir si un impôt institué après la signature de la Convention est de nature identique ou analogue à l'un des impôts figurant à l'annexe A de la Convention en application de l'article 2, paragraphe 2, et s'il entre en conséquence dans le champ d'application de la Convention.

256. Le champ d'application de la procédure d'accord mutuel prévue dans ce paragraphe diffère de celui qui est stipulé à l'article 25 du Modèle de Convention de l'OCDE de 2008 sur un point important. L'un des objets de ce dernier article est de résoudre les cas particuliers de double imposition résultant soit de l'application

incorrecte de la Convention par l'un des États, soit de positions divergentes des deux États sur la situation d'un contribuable (par exemple, sur la déductibilité des dettes du contribuable pour l'imposition sur la fortune). L'attitude des États affecte la situation personnelle du contribuable et ce dernier doit, dans un tel cadre, avoir la possibilité de déclencher une procédure de consultation entre les deux États.

257. La situation est assez différente dans le cadre d'une convention d'assistance mutuelle. Si un contribuable considère qu'un État n'a pas agi conformément à la Convention, il peut soumettre son cas soit à l'État requérant si l'action vise la demande d'assistance, par exemple, la créance fiscale ou les instruments autorisant son recouvrement, soit à l'État requis si l'action concerne les mesures prises dans ce dernier pour répondre à la demande. Si l'État requis a pris des mesures qui ne sont pas conformes à la Convention, il pourra traiter la plainte de manière unilatérale sans qu'il lui soit nécessaire d'entreprendre des consultations avec l'État requérant. Il n'a donc pas été jugé nécessaire d'accorder au contribuable la faculté de déclencher une procédure de consultation entre les deux États.

Paragraphe 6

258. Ce paragraphe prévoit que le Secrétaire Général de l'OCDE devra informer l'ensemble des Parties et des États signataires des avis donnés par l'organe de coordination en application des dispositions du paragraphe 4 et des accords mutuels conclus en vertu du paragraphe 5. La règle de communication par l'organe de coordination des accords conclus en vertu du paragraphe 5 aux États n'ayant pas pris part à la procédure ne doit être interprétée en aucune manière comme imposant à ces États une obligation quelconque d'appliquer 'ou d'interpréter la Convention conformément à ces accords. Il va de soi que ces derniers ne concernent que les États qui les ont conclus en application du paragraphe 5.

Article 25 – Langues

259. Cet article traite de la langue dans laquelle les demandes d'assistance et les réponses correspondantes doivent être rédigées. Afin d'éviter que des difficultés pratiques n'entravent ou ne ralentissent l'octroi de l'assistance mutuelle, le principe retenu à cet égard est de laisser une grande latitude aux États et de leur faciliter la tâche. Les Parties sont donc libres de décider d'un commun accord d'utiliser pour leurs relations bilatérales soit l'une des deux langues officielles du Conseil de l'Europe et de l'OCDE (anglais ou français), soit toute autre langue sur laquelle elles se seraient mises d'accord.

260. Une question connexe est celle de savoir si les documents dont une copie officielle devra, en vertu de diverses dispositions de la Convention, être jointe à la demande, devront également être traduits dans la langue retenue. Une telle obligation pourrait constituer un obstacle inattendu aux demandes d'assistance ; inversement,

l'envoi de documents rédigés dans une langue inconnue du service utilisateur risque de présenter peu d'utilité. Les États contractants peuvent convenir sur un plan bilatéral que l'État requérant doit fournir non seulement une copie des documents nécessaires mais aussi un résumé de ces documents dans la langue retenue d'un commun accord.

261. La question de l'éventuelle traduction des documents notifiés est, quant à elle, réglée au paragraphe 5 de l'article 17.

Article 26 – Frais

262. Malgré son caractère prosaïque, la question des frais peut représenter un sérieux obstacle à l'assistance administrative dans la mesure où elle peut dissuader certains pays de formuler des demandes importantes. Les dispositions de cet article permettent aux autorités compétentes de se consulter et de convenir d'un commun accord des règles à appliquer de manière générale, ainsi que des procédures à suivre pour trouver des solutions dans les cas les plus importants et les plus coûteux. Une telle souplesse est considérée comme nécessaire pour éviter les difficultés d'application et assurer une mise en œuvre efficace de la Convention entre les Parties.

263. En l'absence d'accord bilatéral, de caractère général ou s'appliquant à des cas spécifiques, sur le partage des frais, l'article prévoit que les frais ordinaires engagés par l'État requis pour l'octroi de l'assistance ne donneront pas lieu à remboursement par l'État requérant. Ces frais correspondent à ceux qu'occasionnent pour les autorités fiscales une collecte de renseignements ou un recouvrement d'impôt à des fins d'imposition interne. Il s'agit là de la pratique généralement suivie lorsque l'on se situe dans un contexte supposant un certain degré de réciprocité.

264. Les frais exceptionnels engagés pour l'octroi d'une assistance doivent être supportés par l'État requérant sauf décision contraire convenue de manière bilatérale. La notion de frais exceptionnels s'entend, par exemple, des coûts découlant du recours à une procédure particulière à la demande de l'État requérant, de frais supportés par des tiers ayant fourni les informations à l'État requis (par exemple, renseignements bancaires), ou des frais d'expertise, de traduction ou d'interprétariat supplémentaires ayant dû être engagés pour élucider une question ou traduire des documents accompagnant la demande. Sont également à considérer comme frais exceptionnels les dommages intérêts que l'État requis aurait été contraint de verser au contribuable à la suite de mesures prises à la demande de l'État requérant. L'on a admis, que dans les cas particuliers qui, selon toute vraisemblance, impliqueront des frais exceptionnels, les États contractants concernés auront des contacts préalables.

265. S'agissant des frais de recouvrement, il est de règle de les faire supporter au débiteur, c'est-à-dire au contribuable, mais la question de leur imputation se pose lorsque

cette règle ne peut être appliquée. Les États contractants peuvent convenir de ne se facturer aucun frais ou seulement, par exemple, les frais de justice ou d'expertise. Dans ce contexte, il peut être de l'intérêt de l'État requérant, s'il doit supporter les frais et ceux-ci sont susceptibles d'être élevés, de convenir à l'avance des mesures à prendre. Les frais à la charge de l'État requérant peuvent être imputés sur le montant des impôts recouvrés. La Convention ne s'oppose pas à ce que l'État requis puisse recouvrer les frais qu'il a engagés.

Chapitre VI – Dispositions finales

Article 27 – Autres accords et arrangements internationaux

Paragraphe 1

266. L'objectif de la présente Convention étant de promouvoir l'a Coopération internationale en matière fiscale, il y a lieu de s'assurer que lorsque deux ou plusieurs États sont parties à la fois à la Convention et à d'autres instruments ou arrangements comportant des dispositions dans le domaine fiscal, il puisse être fait usage dans une situation donnée de l'instrument le plus efficace. Ce paragraphe prévoit donc que « les possibilités d'assistance prévues par la Convention ne limiteront pas ni ne seront limitées par celles découlant de tous accords internationaux et autres arrangements qui existent, ou pourront exister, entre les Parties concernées ou de tout autres instruments qui se rapportent à la coopération en matière fiscale ».

267. Conformément à cette règle, on doit considérer, l'application de la Convention et celle des autres instruments indépendamment l'une de l'autre. Des dispositions en matière d'assistance fiscale plus restrictives que celles de la Convention qui seraient contenues dans d'autres instruments - existants ou à conclure - ne doivent pas prévaloir ; en revanche des dispositions moins restrictives prévoyant une coopération plus étroite ou plus spécifique (par exemple, entre États voisins) peuvent être appliquées de préférence à celles de la Convention. En pratique, lorsque deux États sont parties à la fois à la Convention et à un autre instrument, l'autorité compétente de l'État requérant formulera sa demande en se référant à l'instrument dont il attendra le maximum d'efficacité, sous réserve bien entendu que les termes de sa demande soient conformes à l'ensemble des conditions stipulées par l'instrument utilisé pour l'octroi de l'assistance. Les États sont donc libres de choisir l'instrument qui leur paraît le mieux adapté aux besoins du cas d'espèce; ceci étant, ils ne peuvent pas mettre en œuvre plusieurs instruments à la fois pour résoudre un seul cas, dès lors que chaque instrument constitue un système ayant des caractéristiques et des buts spécifiques et que ces règles sont susceptibles de ne pas pouvoir être combinées avec celles d'un autre instrument. C'est pour cette raison que la présente disposition utilise le mot « limiter » au lieu du mot « affecter », ce dernier pouvant conduire à l'erreur de croire que l'application simultanée de plusieurs instruments est possible.

268. La référence aux autres accords, arrangements et instruments internationaux s'entend de manière très large. Elle couvre les conventions bilatérales de double imposition ou d'assistance administrative mutuelle, ainsi élue les conventions multilatérales existantes telles que la Convention nordique ou le Traité d'assistance administrative pour le recouvrement des créances fiscales conclu le 5 septembre 1952 entre la Belgique, le Luxembourg et les Pays-Bas dans le cadre de l'Union économique du Benelux. Cette disposition couvre également les accords en matière de sécurité sociale qui contiennent des dispositions en matière d'assistance (par exemple, pour le recouvrement des cotisations).

Paragraphe 2

269. À la demande de l'Union européenne et de ses États membres, la Convention a été amendée en 2010 pour clarifier les relations entre la présente Convention et les règles relatives à l'assistance administrative en matière fiscale, qui existent ou pourront exister à l'avenir entre lesdits États : les Parties qui sont 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. Il est entendu que cette disposition s'applique uniquement entre États membres de l'Union européenne et est sans préjudice de l'application de la Convention entre États membres de l'Union européenne et les autres Parties.

Article 28 – Signature et entrée en vigueur de la Convention

Paragraphe 1

270. Le paragraphe 1 dispose que la Convention est ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE.

Paragraphe 2

271. Le paragraphe 2 dispose que la Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date à laquelle cinq États auront exprimé leur consentement à être liés par la Convention conformément aux dispositions du paragraphe 1.

Paragraphe 3

272. Le paragraphe 3 dispose que pour tout État membre du Conseil de l'Europe ou pays membre de l'OCDE qui exprimera ultérieurement son consentement à être lié par la Convention, celle-ci entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une

période de trois mois après la date du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

Paragraphe 4

273. Le paragraphe 4 précise qu'une fois le Protocole de 2010 entré en vigueur, les États membres du Conseil de l'Europe ou les pays membres de l'OCDE qui ne sont pas Parties à la Convention pourront choisir de devenir Partie soit à la Convention soit à la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010. À cet égard, il est indiqué qu'ils deviendront Parties à la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 à moins d'exprimer une intention différente dans une notification écrite adressée à l'un des dépositaires. Cette disposition est conforme à l'article 40, paragraphe 5, de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

Paragraphe 5

274. Le paragraphe 5 a été ajouté en 2010 en vue d'ouvrir la Convention à des pays non membres de l'OCDE et du Conseil de l'Europe.

275. L'ouverture de la Convention à des pays non membres de l'OCDE et du Conseil de l'Europe offre à ces pays une occasion précieuse de mettre rapidement en œuvre leurs engagements à l'égard des normes reconnues sur le plan international dans le domaine de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales, et permet aux pays émergents et en développement de tirer parti des avantages découlant du nouvel environnement de coopération fiscale.

276. Par conséquent, le paragraphe 5 dispose que tout État non membre du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE peut demander à être invité à signer et ratifier la présente Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010. Toute demande à cet effet sera adressée à l'un des dépositaires, qui la transmettra aux Parties. Le dépositaire en informera le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe et le Conseil de l'OCDE. La décision d'inviter les États qui le demandent à devenir Partie à la Convention sera prise par les Parties par consensus, par l'intermédiaire de l'organe de coordination. Pour prendre cette décision, les Parties tiendront compte, entre autres critères, des règles et pratiques en matière de confidentialité de l'État concerné, mais également si l'État concerné est membre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements. Le paragraphe 5 diffère de la clause habituelle d'adhésion que l'on trouve dans la plupart des conventions du Conseil de l'Europe. Il ne constitue toutefois pas totalement une innovation car il est rédigé sur le modèle de l'article XI-3 de la Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'UNESCO sur la reconnaissance des qualifications relatives à l'enseignement supérieur dans la région européenne (STE n° 165).

277. Les États non membres du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE qui deviendront Parties à la Convention après l'entrée en vigueur du Protocole de 2010 ne pourront qu'être Parties à la Convention telle qu'amendée par ce Protocole. La raison en est qu'avant l'entrée en vigueur du Protocole de 2010, la Convention n'était pas ouverte à des États non membres du Conseil de l'Europe et de l'OCDE.

Paragraphe 6

278. Le paragraphe 6 concerne les dates auxquelles la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 prend effet. Il dispose qu'elle s'applique à l'assistance administrative se rapportant aux périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, ou en l'absence de période d'imposition, elle s'applique à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie. Il dispose également que deux ou plusieurs Parties peuvent convenir mutuellement que la Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 s'applique à l'assistance administrative portant sur des périodes d'imposition antérieures ou obligations fiscales antérieures.

Paragraphe 7

279. Le paragraphe 7 dispose que, nonobstant le paragraphe 6, pour toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante, les dispositions de la présente Convention telle qu'amendée par le Protocole de 2010 prendront effet à partir de la date de leur entrée en vigueur à l'égard d'une Partie et porteront sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures.

Article 29 – Application territoriale de la Convention

280. Les dispositions de cet article sont conformes à la pratique constante du Conseil de l'Europe en la matière. Elles sont explicites et n'appellent pas de commentaires.

Article 30 – Réserves

Paragraphe 1

281. L'objet principal de la Convention est de faciliter l'octroi d'une assistance mutuelle dans le domaine des impôts au sens large, y compris les cotisations de sécurité sociale, mais à l'exclusion des droits de douane qui font déjà l'objet d'une convention multilatérale particulière. Cependant, il est possible qu'au moment de la signature, un État ne soit pas en mesure, pour des raisons d'ordre pratique, constitutionnel ou

politique, de fournir aux autres États la totalité de l'assistance requise par la Convention. Certains États peuvent être en mesure de communiquer des renseignements concernant les impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital et sur l'actif net perçus au niveau de l'administration centrale - ce qui est une exigence minimale pour adhérer à la Convention - alors qu'ils peuvent être dans l'incapacité de le faire pour les mêmes impôts perçus à d'autres niveaux que celui de l'administration centrale ou pour d'autres catégories particulières d'impôts. De même, ils peuvent être en mesure de fournir une assistance en vue de la détermination du montant de l'impôt à payer, alors qu'ils ne peuvent le faire en vue du recouvrement des créances fiscales ou de la notification de documents pour toutes les catégories d'impôts ou pour certaines d'entre elles.

282. Il serait regrettable qu'en raison des moyens limités dont il dispose pour accorder une assistance un État ne puisse pas signer la Convention et ne puisse, par conséquent, ni en bénéficier ni en faire bénéficier d'autres États. L'article 30 a pour objet de permettre à un État de signer la Convention en formulant des réserves quant au type d'impôt concerné ou quant au type d'assistance à fournir, de manière à pouvoir limiter sa participation à l'octroi d'une assistance mutuelle dans le cadre de la Convention à certaines formes d'assistance ou à l'assistance relative à certains impôts. Les États ne peuvent pas formuler n'importe quelle réserve, car cette possibilité aurait porté atteinte au caractère multilatéral de la Convention et à l'application du principe de réciprocité. En conséquence, ce paragraphe, en relation avec le paragraphe 2, établit un système en vertu duquel les États peuvent formuler certains types de réserves dans certaines limites, ces réserves étant en quelque sorte négociées. Ce système permet de sauvegarder de façon suffisante l'homogénéité des droits et des devoirs des Parties. Il facilite par ailleurs l'application de l'instrument, l'uniformité de son interprétation et le règlement des conflits éventuels. Dans le même temps, il accorde aux Parties le degré de flexibilité dont elles ont besoin.

283. L'alinéa *a* du paragraphe 1 permet à un État de se réserver le droit de refuser toute forme d'assistance au titre des impôts d'autres Parties entrant dans les catégories visées à l'article 2, paragraphe 1, alinéa *b*, à condition que cet État n'ait inclus aucun impôt de ces mêmes catégories dans l'annexe A de la Convention.

284. En effet, il est possible en vertu de l'alinéa *a* de formuler des réserves pour des impôts sur le revenu ou les bénéfices, sur les gains en capital ou sur l'actif net perçus à des échelons autres que celui de l'administration centrale de l'État et sur toute autre catégorie d'impôts quel que soit l'échelon auquel ils sont perçus.

285. L'alinéa *b* permet à une Partie de formuler des réserves sur le recouvrement des impôts exigibles, y compris les mesures conservatoires, concernant les impôts de toutes catégories. Comme on l'a mentionné dans le commentaire sur l'article 3 (paragraphe 42 ci-dessus), les Parties peuvent juger souhaitable de ne pas appliquer la Convention aux

amendes administratives, et la faculté de faire une réserve partielle concernant le recouvrement de ces amendes est ouverte par l'alinéa *b*.

286. Compte tenu du fait que la Convention s'applique, en principe, à toutes les créances fiscales exigibles, donc, à celles existant avant son entrée en vigueur, l'alinéa *c* introduit la possibilité de formuler une réserve permettant de ne pas accorder d'assistance administrative, sous quelque forme que ce soit, relativement à des créances fiscales existant antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la Convention ; cette règle inclut également les cas de retrait d'une réserve qui aurait été présentée en application des alinéas *a* ou *b* de ce paragraphe 1. Ceci, pour faciliter l'accession à la Convention des États qui pourraient avoir des difficultés pour accorder une assistance visant des créances existant avant l'entrée en vigueur. Une créance fiscale est considérée comme existante lorsque l'impôt auquel elle se réfère est, conformément au paragraphe 1, alinéa *c*, de l'article 3, dû et non acquitté au moment de l'entrée en vigueur de la Convention.

287. L'alinéa *d* permet de formuler des réserves pour l'assistance en matière de notification de documents, soit de façon générale pour tous les impôts, soit pour les impôts d'une ou de plusieurs catégories d'entre eux.

288. L'alinéa *e* répond aux besoins de certaines Parties, lesquelles tout en acceptant de prêter assistance pour la notification de documents ne peuvent accepter une utilisation de leurs services postaux pour la notification de documents par un État étranger à une personne résidant sur leur territoire.

289. L'alinéa *f* permet à un État d'appliquer le paragraphe 7 de l'article 28 de la Convention exclusivement pour l'assistance administrative relative à des périodes d'imposition commençant le 1er janvier, ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, pour l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, est entrée en vigueur à l'égard d'une Partie.

Paragraphe 2

290. Ce paragraphe complète les dispositions du paragraphe précédent, en rendant explicite le système de réserves négociées dont les avantages ont déjà été signalés (voir paragraphe 282 ci-dessus).

291. Il découle du paragraphe 2 que les réserves doivent être formulées exactement selon les indications contenues dans le paragraphe 1. Ainsi, en ce qui concerne les alinéas *a, b* et *d,* il ne sera pas possible de faire une subdivision à l'intérieur des

catégories énumérées à l'annexe A. En revanche, les alinéas *b* et *c* permettent la formulation de réserves partielles dans le sens qu'un État peut souhaiter ne pas prêter assistance pour le recouvrement des amendes administratives alors qu'il est prêt à l'accorder pour les autres éléments constitutifs de la créance fiscale (principal de l'impôt, intérêts et frais de recouvrement).

Paragraphe 3

292. Cette disposition permet aux États de formuler des réserves postérieurement à l'entrée en vigueur de la Convention à leur égard. L'objectif de cette règle est de permettre aux États de modifier, s'ils le jugent nécessaire, leurs engagements, au vu du fonctionnement de la Convention et de l'incidence de son application sur leurs administrations. Une telle souplesse doit encourager les États à devenir parties à la Convention et à accroître le niveau d'assistance qu'ils sont prêts à accorder aux autres Parties.

Paragraphe 4

293. Ce paragraphe concerne le retrait des réserves. Si un État notifie qu'il lève une réserve, il s'ensuit qu'à partir de la date de réception de cette notification par l'un des dépositaires, l'assistance qui faisait l'objet de la réserve peut lui être demandée par les autres Parties qui n'ont pas elles-mêmes formulé la même réserve, et qu'il peut la leur demander.

Paragraphe 5

294. Ce paragraphe explicite les effets des réserves formulées en vertu des paragraphes 1 ou 3. Si un État signe la Convention en formulant une telle réserve, il peut se refuser à fournir une assistance dans la forme ou pour les impôts qui font l'objet de cette réserve. Réciproquement, il ne peut demander une assistance aux autres Parties signataires dans ces domaines.

295. Si un État a fait une réserve concernant l'application de la Convention à une catégorie d'impôts déterminée, les renseignements qu'il fournit ne peuvent pas être utilisés par l'État qui les reçoit pour les besoins d'un impôt de cette catégorie. Ainsi, des renseignements fournis par un État qui a fait une réserve concernant l'application de la Convention aux cotisations de sécurité sociale ne peuvent pas être utilisés par l'État qui les reçoit pour la détermination de cotisations de sécurité sociale. Cette règle s'applique même si l'État qui a reçu les renseignements n'a pas lui-même fait une réserve identique (les conditions générales d'utilisation des renseignements reçus sont exposées dans les commentaires sur l'article 22).

296. Toutefois, même dans le cas où un État a formulé une réserve générale, en vertu de l'article 30, concernant l'assistance aux autres Parties pour certains impôts ou sous

certaines formes, il ne lui est pas interdit, s'il le souhaite, de fournir cette assistance dans des cas particuliers.

Article 31 – Dénonciation

297. Les dispositions de cet article sont conformes à la pratique constante du Conseil de l'Europe en la matière. Elles sont explicites et n'appellent pas de commentaires.

Article 32 – Dépositaires et leurs fonctions

298. L'article 32 énumère les fonctions des dépositaires de la Convention. Les dépositaires sont le Secrétaire Général du Conseil de l'Europe et le Secrétaire Général de l'OCDE (voir paragraphe 3 de l'article 2). Les États sont libres d'adresser leurs déclarations, notifications ou formulations de réserves à l'un ou à l'autre des dépositaires. Celui auprès duquel la déclaration, notification ou formulation de réserve aura été présentée est chargé de la notifier aux autres États membres des Organisations et à toute autre Partie à la présente Convention.

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

ÉDITIONS OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2011 33 2 P) ISBN 978-92-64-11567-5 – n° 58158 2011

La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

AMENDÉE PAR LE PROTOCOLE DE 2010

La présente publication contient le texte officiel de la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* telle qu'amendée par le Protocole de 2010. La Convention originale a été développée conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE et a été ouverte à la signature des États membres des deux organisations le 25 janvier 1988. La Convention originale a été amendée en 2010 pour l'aligner sur le standard international sur l'échange de renseignements à des fins fiscales et pour l'ouvrir à tous les pays, répondant à l'appel du G20 de permettre à tous les pays de bénéficier plus facilement du nouveau contexte de coopération en matière fiscale. La Convention amendée est entrée en vigueur le 1er juin 2011.

Cette Convention vise à aider les gouvernements à assurer le respect de leurs lois fiscales et fournit un cadre juridique pour la coopération entre les pays pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales. Elle offre une variété d'outils pour la coopération administrative en matière fiscale, fournissant toutes formes d'échange de renseignements, l'assistance au recouvrement et la notification de documents. Elle facilite aussi les contrôles conjoints et le partage d'informations pour lutter contre d'autres délits graves (par exemple le blanchiment et la corruption) lorsque certaines conditions sont remplies. Elle préserve les droits des contribuables, fournit de larges garanties pour protéger la confidentialité des renseignements échangés, en particulier en ce qui concerne les données personnelles. Le fonctionnement de cette Convention multilatérale autonome est supervisé par un organe de coordination formé des Parties à la Convention.

www.oecd.org/ctp/eoi/mutual

ÉGALEMENT DISPONIBLE

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2010
(à paraître)

Merci de citer cet ouvrage comme suit:

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.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site ***www.oecd-ilibrary.org*** et n'hésitez pas à nous contacter pour plus d'informations.

éditionsOCDE
www.oecd.org/editions

ISBN 978-92-64-11567-5
23 2011 33 2 P

9 789264 115675