

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 allègements 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

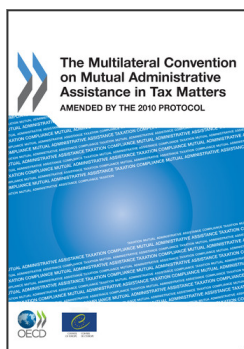
impôts d'autres États rentrant dans cette catégorie, sauf s'il a formulé une réserve à ce sujet en vertu de l'article 30, paragraphe 1, alinéa *a*.

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.



Extrait de :

The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE/Conseil de l'Europe (2011), « Champ d'application de la Convention », dans *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters : Amended by the 2010 Protocol*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264115682-10-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

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

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.