



HAL
open science

L'assistance administrative au recouvrement : aspects européens et internationaux

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. L'assistance administrative au recouvrement : aspects européens et internationaux. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2019, 2, pp.169 - 179. hal-03202254

HAL Id: hal-03202254

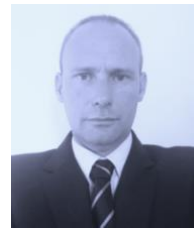
<https://amu.hal.science/hal-03202254v1>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'assistance administrative au recouvrement : aspects européens et internationaux



*Manuel CHASTAGNARET,
Maître de conférences de droit public (HDR)
Aix Marseille Université, Centre d'études fiscales et financières (UR 891)*

Résumé

Pour percevoir leurs recettes fiscales, les États peuvent actionner des souverainetés tierces lorsque le contribuable ne possède pas suffisamment d'actifs sur le territoire. Si l'assistance administrative au recouvrement concerne potentiellement l'ensemble des États, elle demeure un mécanisme aux développements normatifs difficiles. De plus, sa mise en œuvre se confronte à la souveraineté territoriale de l'État requis. Le développement de cette collaboration par la voie bilatérale ou multilatérale renforce l'importance pratique de ces mécanismes même si de nombreux obstacles demeurent.

Abstract

To collect their tax revenues, states can operate third-party sovereignties when the taxpayer does not have enough assets in the territory. While administrative recovery assistance potentially covers all States, it remains a mechanism for difficult normative developments. Moreover, its implementation confronts the territorial sovereignty of the requested State. The development of this collaboration bilaterally or multilaterally reinforces the practical importance of these mechanisms, although many obstacles remain.

La perception de l'impôt est l'achèvement logique – et satisfaisant pour l'autorité publique bénéficiaire – qui peut intervenir suivant des modalités très diverses en considération de la personne requise – contribuable ou tiers payeur ou collecteur – du caractère spontané ou non du paiement ou bien encore de l'existence d'un contrôle dont il fait recouvrer les droits. Le taux de recouvrement post-contrôle mesure la capacité de l'administration à effectivement engranger financièrement les résultats de son action de contrôle¹. Or, le recouvrement peut être entravé par de nombreux écueils comme l'indigence du contribuable, l'organisation de son insolvabilité voire un élément d'extranéité. L'assiette d'un impôt peut conduire à identifier la matière imposable, ou une partie, hors du territoire de l'État percepteur. L'application du principe de territorialité à la compétence exécutive empêche un État d'exercer ses prérogatives sur le territoire de l'autre². Les États ne pouvant pas recouvrer directement à l'étranger leurs créances fiscales, le risque existe de ne pouvoir encaisser un impôt auprès d'un redevable disposant de biens saisissables sur un territoire tiers. La nécessité d'une entraide administrative entre les États, en complément de celle concernant l'assiette, est apparue assez rapidement pertinente pour renforcer les outils de lutte contre la fraude. Si un contribuable, personne physique ou personne morale, utilise différentes souverainetés pour éluder le paiement de l'impôt, il sera assez vain de posséder tous les éléments le concernant en matière d'assiette. La convention d'assistance au recouvrement en matière fiscale doit aider une administration à remplir ses attributions fiscales sans qu'une souveraineté étrangère constitue une limite infranchissable³. En d'autres termes, il s'agit de permettre le recouvrement effectif de l'impôt y compris lorsqu'il n'existe plus d'actif sur le territoire de l'État d'imposition. Les premiers accomplissements en ce domaine apparaissent dès le début du vingtième siècle mais les avancées vont s'avérer, dans un premier temps, assez peu uniformes et d'une efficacité relative⁴.

L'assistance en matière de recouvrement mobilise deux principes essentiels de toute souveraineté étatique. Tout d'abord, l'exercice de mesures exécutoires relève, sauf exception prévue par le droit international, de la compétence territoriale de l'État concerné. Le recouvrement forcé de l'impôt est soumis en droit international au strict principe de territorialité en ce qu'il relève de la compétence exécutive de l'État. Ensuite, la lutte contre la fraude et l'évasion⁵ et, par suite, le juste recouvrement des impôts, s'inscrivent comme des piliers fondamentaux de tout État. Aussi pour satisfaire l'accomplissement du processus fiscal sans heurter la pleine souveraineté, il a été nécessaire d'établir par la voie conventionnelle, l'obligation d'apporter l'assistance pour le recouvrement de ses créances fiscales. Le renforcement de la coopération administrative internationale moyennant la mise en place d'instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire constitue donc un mécanisme logique pour surmonter les limitations liées à la conception territoriale de la souveraineté étatique. L'enjeu du recouvrement est encore plus aigu lorsque les obstacles à la circulation s'effacent : l'efficacité économique et la liberté individuelle de mouvement peuvent accentuer le risque de non-paiement de l'impôt. Le texte préliminaire de la directive européenne essentielle en la matière montre combien l'assistance au recouvrement est un outil essentiel en ce qu'elle « contribue au bon fonctionnement du marché intérieur ». De plus, elle « garantit la neutralité fiscale, et elle a permis aux États membres d'éliminer les mesures de protection discriminatoires qu'ils avaient mises en place afin de se protéger contre le risque de fraude fiscale et de perte de recettes fiscales lié aux opérations transfrontalières »⁶.

¹ La mesure utilisée par l'administration fiscale est le « taux de recouvrement du contrôle fiscal ». Il a pour objectif de calculer le taux de créances ayant été recouvrées au 31 décembre de la deuxième année qui a suivi leur prise en charge par les services de recouvrement. Le délai de deux ans représente le délai au terme duquel l'essentiel des diligences à effectuer par le comptable public a dû être réalisé.

² Cf. N. MELOT, Essai sur la compétence fiscale étatique (2partie) : Journal du droit international (Clunet) n° 4, Octobre 2004, doctr. 100036

³ Pour une approche très complète du sujet, cf. : L. STANKIEWICZ, Fasc. 3145, JCI Droit international, 2014.

⁴ La Société des Nations a émis des recommandations en matière d'assistance au recouvrement lors de la Conférence financière internationale de Bruxelles (1920) et de la Conférence économique de Gênes (1922).

⁵ B. GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, F. Lefebvre, 12^{ème} ed., n°7450s.

⁶ Dir. n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures : L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013, art. 47 : JO 7 déc. 2013.

Enfin, si l'assistance contient des effets directs – le recouvrement de l'impôt – elle devient une condition pour l'application de certains mécanismes internes. Par exemple, en matière de TVA il va exister un allègement administratif car si le redevable est une personne établie dans un pays ayant conclu une convention d'assistance au recouvrement, il ne sera pas tenu de désigner un représentant fiscal en France. De même, le transfert du siège social de la France vers un État ayant conclu ce type de convention conduit « seulement » à la taxation des plus-values latentes et des plus-values en report ou sursis d'imposition constatées sur les éléments d'actif immobilisé transférés et non au constat de la cessation de l'entreprise (art. 221, 2 du CGI).

Ce contexte fiscal en pleine mutation pose la question de l'équilibre entre la souveraineté et l'application des normes fiscales. L'évolution des relations étatiques vers plus de collaboration amène également le questionnement vers l'utilité effective de ces mécanismes. Afin de mesurer l'apport de l'assistance au recouvrement il convient, dans un premier temps, d'en définir les fondements juridiques avant de pouvoir en apprécier la mise œuvre effective.

1. Les fondements juridiques de l'assistance au recouvrement

Le champ de l'assistance au recouvrement n'est uniforme ni dans ses composantes territoriales ni dans ses composantes matérielles. Les États – la France ne faisant pas exception – n'ont pas une approche uniforme car coexistent dans les mécanismes supranationaux des modalités d'assistance détaillées et efficaces avec des champs vierges de toutes possibilités d'échange. L'absence d'homogénéité se constate dans le champ territorial comme dans celui que nous qualifierons de matériel.

A. Des normes supranationales fragmentées

Le champ territorial de l'assistance internationale au recouvrement est potentiellement très étendu puisqu'une problématique mondiale est en cause, chaque État pouvant rencontrer des difficultés pour percevoir l'impôt. Toutefois, cette convergence de la problématique ne se traduit pas par une uniformité des sources mais au contraire par une réelle fragmentation qui implique de distinguer entre les sources internationales et les sources européennes. Il convient d'identifier les origines et les formes de cette fragmentation avant de pouvoir en mesurer les conséquences et les évolutions.

Les accords internationaux délimitent un champ territorial très vaste en cas d'engagement multilatéral ou plus restreint par les accords bilatéraux. Si le questionnement est unique – comment recouvrer l'impôt ? – les sources supranationales pour y répondre sont multiples. Ainsi, l'assistance au recouvrement implique différents instruments juridiques comme les conventions fiscales bilatérales, les conventions bilatérales sur l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales, les conventions multilatérales conçues spécialement pour assurer une assistance administrative en matière fiscale, telle la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE⁷. Cette énumération ne doit cependant pas masquer que la norme commune internationale a intégré, assez tardivement, l'outil essentiel au bon fonctionnement du processus fiscal qu'est celui du recouvrement de l'impôt. A cette palette conventionnelle, doivent être agrégés, au sein de l'Union européenne, des mécanismes d'intégration plus poussés par le biais des directives spécifiques à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances

⁷ OCDE et Conseil de l'Europe, *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, éd. OCDE ; la France a signé le 17 septembre 2003 la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe (approbation du 6 avril 1987) et par l'OCDE (approbation du 25 janvier 1988) et son protocole qui permet l'assistance au recouvrement

fiscales⁸. Si la densité de l'outil normatif apparaît, avec le temps, comme une réalité de plus en plus prégnante, une disparité demeure entre les outils internationaux et européens.

a) L'assistance administrative, élément marginal des normes internationales ?

Les normes internationales en matière d'assistance au recouvrement ont connu une construction peu linéaire qui ne facilite pas l'utilité de cet instrument.

1. Une genèse difficile de la norme internationale

La collaboration dans le recouvrement de l'impôt a mis du temps à apparaître comme un marqueur de l'assistance internationale en matière fiscale⁹. Certes, les enjeux en cause sont, par nature, universels : la recherche du recouvrement de l'imposition ne se limite pas à un champ local – y compris à l'échelle d'un continent – mais elle a vocation à concerner l'ensemble de la communauté internationale. Toutefois, l'universalité apparente de la problématique renforce la difficulté à la résoudre car il convient alors de trouver des consensus pour élaborer une norme efficiente. Un bref rappel historique permet de mesurer l'absence de linéarité dans la construction de la norme internationale en ce domaine. Les premières impulsions sont données sous l'égide de la Société des Nations à la suite de recommandations émanant de la Conférence financière internationale de Bruxelles (1920) et de la Conférence économique de Gênes (1922). Ces travaux débouchent même sur des modèles d'assistance entre administrations dans leur mission de recouvrement de l'impôt¹⁰. Si ces tentatives initiales ne se sont pas traduites par une réelle efficacité pratique, l'objet théorique prend forme.

Toutefois, la dynamique multilatérale perd assez rapidement tout rôle moteur puisque, après la seconde guerre mondiale, ni le modèle OCDE de convention fiscale ni le modèle ONU n'intègrent la dimension recouvrement dans leur texte : ces modèles de convention fiscale n'ont pas inclus originellement l'assistance administrative au recouvrement. La situation change assez récemment puisqu'en 2003 l'OCDE intègre pleinement l'assistance au recouvrement par l'article 27 de son modèle de convention. En revanche, au sein de la convention ONU, l'assistance administrative reste limitée à la clause d'échange de renseignements.

L'OCDE comble quelque peu ce manque par un modèle autonome de convention spécifique concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, distinct et séparé de celui prévu pour l'élimination de la double imposition internationale¹¹. Là encore, le modèle international s'inscrit plus comme un modèle théorique que comme le support de réalisations concrètes : aucune convention internationale bilatérale ne fut signée en le prenant comme base. Comment expliquer cette absence de pertinence de ces premiers outils ?

Tout d'abord, le principe général de la souveraineté étatique de portée territoriale peut expliquer les raisons de l'absence de cette clause dans les modèles de conventions. Ce principe s'oppose à ce qu'un État poursuive le recouvrement de ses propres impôts sur le territoire d'un autre État car cela supposerait l'exercice extraterritorial de ses pouvoirs¹². Le caractère territorial des règlements fiscaux restreint aux limites de l'État l'utilisation des pouvoirs et des

⁸ Cf. dir. 2010/24UE du Conseil du 16 mars 2010, préc.

⁹ Les réticences en la matière résultent souvent de l'idée même de la « justice fiscale », sur les éléments qui la composent ainsi que sur la procédure à suivre pour appliquer cette justice : F. G. PRATS, *Entraide en matière de recouvrement des dettes d'impôts*, Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, Dixième réunion, Genève, 10-14 septembre 2001, Document des Nations Unies, ST/SG/AC.8/2001/L.2, 41p.

¹⁰ Modèle sur l'assistance administrative en matière d'impositions : Genève, avril 1927, SDN C. 216 M. 85, 1927 II ; le modèle de convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions : Genève, octobre 1928, SDN C. 526 M. 178, 1928 II.

¹¹ Modèle de Convention concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, Paris, 1981, p.2

¹² R. LUDWIG, « L'assistance internationale au recouvrement de l'impôt », *Revue du Trésor*. 1973, num. 10-12.

attributions accordés aux organismes publics pour obtenir le prélèvement effectif de l'impôt. Les lois fiscales ne peuvent donc être appliquées directement sur un territoire étranger tout comme il est impossible de recourir directement aux tribunaux d'autres États pour réclamer leur mise en œuvre directe.

Ensuite, les problématiques de fiscalité – fond et procédures – sont liées à l'idée d'une intrusion extraterritoriale qu'entraînerait la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement. Pour accepter une norme commune, ou un modèle de norme, il convient de dégager un consensus sur les finalités fondamentales de l'impôt. En d'autres termes, pendant très longtemps, les difficultés de recouvrement des uns ne constituaient pas une préoccupation des autres. La crise financière de 2008 a infléchi cette tendance. En mettant en lumière la mondialisation des circuits financiers et la complexité des stratégies de certains contribuables, elle a démontré la nécessité d'une collaboration plus poussée en matière fiscale – y compris dans le domaine du recouvrement – afin de lutter contre les abus, voire de tendre vers une certaine forme de justice fiscale : l'utilisation de la coexistence des souverainetés fiscales pour occulter une base imposable ou ne pas payer l'impôt devient indéfendable.

De plus, pour dégager un consensus international, il est nécessaire de parvenir, en amont, à une convergence sur l'approche et la préservation des garanties des contribuables : l'assistance internationale doit marquer un équilibre entre une efficacité de l'outil et une justice préservant les droits des contribuables actionnés.

Enfin, ce vide international n'est que relatif car les États peuvent utiliser les conventions bilatérales, sans s'appuyer sur un modèle commun, pour intégrer une clause de recouvrement dans les conventions fiscales de lutte contre la double imposition. Ainsi, l'assistance au recouvrement sera incluse soit dans le cadre de conventions spéciales visant exclusivement une assistance internationale en matière fiscale, soit dans le cadre de clauses particulières venant s'intégrer dans une convention générale tendant à éviter les doubles impositions¹³. Les conventions contenant de telles dispositions restent largement minoritaires, les États restreignant en général leur coopération à l'échange de renseignements. A cet égard, la réponse supranationale au recouvrement est ancienne puisqu'on la trouve dans des accords dès la première moitié du vingtième siècle telle la convention entre la France et la Belgique de 1931¹⁴. Cette réponse peut-être aussi relativement dense pour certains États, comme la France, dont 57 accords intègrent cette dimension¹⁵. A cet égard, une telle assistance peut être introduite par le biais d'avenants pour pallier l'absence dans le texte initial comme ce fut le cas pour la convention signée avec la Suisse¹⁶. A l'instar de la France, d'autres pays considèrent qu'il est nécessaire de prévoir une clause expresse d'assistance en matière de recouvrement, notamment dans les conventions sur la double imposition¹⁷. On constate ainsi, que, dans un premier temps, la voie du multilatéralisme n'apportant pas de réponse efficace, le bilatéralisme a comblé quelque peu cette lacune. Plus récemment, la dimension multilatérale s'est considérablement étoffée.

2. Le développement international de l'assistance au recouvrement

¹³ T. LAMBERT, Un aspect méconnu du contrôle fiscal : l'assistance fiscale internationale, Bulletin Fiscal Francis Lefebvre, avril, 2000, p.215

¹⁴ La modernité de ce texte apparaît en ce qu'il prévoit, dès 1931, la possibilité du recouvrement forcé des impôts d'un État dans l'autre État.

¹⁵ Algérie, Albanie, Allemagne, Arménie, Australie, Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, Bénin, Bulgarie, Burkina-Faso, Cameroun, Centrafrique, Chypre, Congo, Côte d'Ivoire, Danemark, Espagne, Estonie, États-Unis, Finlande, Gabon, Grèce, Guinée, Hongrie, Irlande, Italie, Japon, Lettonie, Liban, Lituanie, Luxembourg, Madagascar, Mali, Malte, Maroc, Mauritanie, Mayotte, Monaco, Niger, Norvège, Ouzbékistan, Pays-Bas, Pologne, Polynésie française, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Sénégal, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse, Taïwan, Rép. Tchèque, Togo, Ukraine

¹⁶ Article 28 bis en matière d'assistance mutuelle pour la notification des actes et des documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la convention inséré par l'article 8 de l'avenant du 27 août 2009 (entré en vigueur le 4 novembre 2010) : L. 2010-1198 du 12 octobre 2010 (JO 13 p. 18385) et D. 2010-1532 du 10 déc. 2010 (JO 12 p. 21764).

¹⁷ Rentrent dans ce constat, les réseaux de conventions conclues par la France, la Belgique, les États-Unis, les États nordiques (Danemark, Norvège, Suède, Finlande et Islande), la Hollande, l'Inde, l'Indonésie, l'Algérie, le Maroc, les États baltes (Lituanie, Lettonie, Estonie), l'Arménie et la Roumanie.

La réflexion pour définir un modèle commun n'a jamais été écartée que ce soit au niveau de l'ONU que de celui de l'OCDE. Ainsi, en 1983, un comité d'experts de l'ONU formule les préconisations suivantes¹⁸ : « Les pays où aucun obstacle constitutionnel ou juridique ne s'y oppose pourraient envisager de conclure des accords d'assistance mutuelle en vue de mettre en recouvrement leurs impôts. Ces accords pourraient notamment comprendre des dispositions concernant :

- a) La communication de documents relatifs aux impôts dans l'autre pays ;
- b) Les mesures conservatoires ;
- c) Le moment à partir duquel une action peut être entreprise dans l'autre pays pour recouvrer l'impôt ou appliquer la réglementation fiscale ;
- d) La documentation nécessaire ;
- e) Les règles concernant les échanges de renseignements pertinents ;
- f) La priorité éventuelle des créances fiscales de l'autre pays ;
- g) Les limites dont doit être assortie l'obligation de fournir l'assistance demandée ;
- h) D'autres questions d'ordre administratif » (paragraphe 171 de l'Accord). »

L'ambition est forte et cohérente : il s'agit de construire une norme en droite ligne des travaux engagés sous l'égide de la Société des Nations et concrétisée, de manière parcellaire, par des conventions bilatérales. Toutefois, ces préconisations réitérées par la suite, notamment en 1987¹⁹ et 2001²⁰, ne se traduisirent pas par la réalisation concrète d'un modèle ONU. En revanche, les travaux de l'OCDE furent plus fructueux. Les organisations internationales et les États arrivent au constat que l'évasion fiscale tend à s'accroître du fait de la mondialisation de l'économie, et face à l'ampleur de ce phénomène, la solution bilatérale n'est plus adaptée. Par suite, l'OCDE et le Conseil de l'Europe élaborent une « convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ». Cette convention multilatérale signée à Strasbourg le 25 janvier 1988 a été modifiée par le protocole d'amendement de Paris du 27 mai 2010. Elle constitue le cadre général des échanges de renseignements entre administrations fiscales, automatiques ou sur demande, prévoit la possibilité de réaliser des contrôles fiscaux simultanés ou de laisser une administration procéder à des contrôles à l'étranger avec l'accord de la juridiction concernée, et contient enfin un volet d'assistance au recouvrement des créances fiscales. Ce texte permet donc aux États de développer, sur des bases communes et dans le respect des droits fondamentaux des contribuables, une vaste coopération administrative couvrant tous les impôts obligatoires à l'exception des droits de douane. Les assistances sont variées en ce qu'elles concernent les échanges d'informations entre Parties, les enquêtes fiscales simultanées ou la participation à des enquêtes menées dans d'autres pays, les recouvrements d'impôts dus dans d'autres pays. La convention multilatérale n'est entrée en vigueur que le 1^{er} avril 1995, de façon très limitée dans un premier temps après la ratification par cinq États, mais elle a connu un développement considérable après la crise financière. En effet, depuis 2009, les États membres du G20 jouent un rôle moteur pour l'adoption de ce texte par le plus grand nombre de juridictions fiscales afin de limiter les risques d'évasion fiscale et de pertes de recettes nationales. La volonté de promouvoir cet instrument est régulièrement réitérée comme lors du sommet de 2018 à Buenos Aires, au terme duquel le G20 a considéré que « toutes les juridictions devraient signer et ratifier la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale »²¹. Même si la finalité essentielle de cet accord tient en l'assistance en matière d'assiette et, plus accessoirement, en matière de recouvrement, ce volontarisme se traduit par une ratification notable puisque, au 31 mars 2019, cent vingt-sept juridictions ont

¹⁸ Groupe spécial d'expert, 1983, Genève : conclusions de la deuxième réunion.

¹⁹ ONU, Contributions à la coopération internationale en matière fiscale, New York, 1988 : ST/ESA/203.

²⁰ Groupe spécial d'experts de la coopération en matière fiscale, Genève 10-14 sept. 2001 : ST/SG/AC.8/2001/L.2.

²¹ Communiqué G20, réunion des ministres des finances et des gouverneurs de banques centrales, 19-20 mars 2018, Buenos Aires.

déposé l'instrument de ratification²². Néanmoins, la possibilité d'émettre des réserves, notamment dans le domaine du recouvrement²³ limite sensiblement l'apport de cette approche multilatérale. En effet, la possibilité d'émettre des réserves prévues par les articles 11 à 16 a été très utilisée puisque plus de la moitié des Parties signataires²⁴ l'ont utilisée (soixante-sept sur cent vingt-sept).

La dimension internationale – par le bilatéralisme ou par le multilatéralisme – permet donc de mesurer les avancées réalisées dans l'assistance au recouvrement tout en constatant des limites notables y compris pour les États engagés dans ce processus.

b) Le volontarisme européen

Cette fragmentation s'explique aussi par l'asymétrie des constructions interétatiques dont la construction européenne est l'exemple le plus topique. En la matière, la problématique du recouvrement de l'impôt est prise en compte non comme un enjeu principal mais comme un effet « ricochet » de la construction commune. En effet, si les six États fondateurs conviennent de créer un marché unique en supprimant les obstacles notamment tarifaires et en obligeant à la mise en place d'une taxation intérieure commune sur la consommation, il a été très rapidement indispensable de prévoir des instruments de collaboration dans le recouvrement des impôts faisant l'objet de cette harmonisation fiscale commune. Ainsi, le marché unique implique une harmonisation fiscale par la TVA, laquelle doit faire l'objet d'un recouvrement efficace qui peut impliquer une collaboration transfrontalière. L'assistance au recouvrement, en tant qu'outil communautaire ne répondait donc pas à une logique strictement interne mais s'inscrivait comme un élément de l'édifice marché commun. La réponse multilatérale européenne était une nécessité même si, dans un premier temps, le champ matériel visé est resté limité. L'assistance avait été initiée par une directive du 15 mars 1976²⁵. Les droits indirects, TVA et accises, ont respectivement fait l'objet de directives en 1979²⁶ et en 1992²⁷. Il faut toutefois attendre les directives en date du 15 juin 2001 et du 9 décembre 2002 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive de 1976 pour que cette assistance se concrétise en matière d'impôts directs²⁸. Le cadre actuel résulte de la directive du 16 mars 2010 (2010/24/UE) avec effet au 1^{er} janvier 2012 et du règlement d'exécution du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application de la directive concernant l'assistance mutuelle au recouvrement applicable depuis le 1^{er} janvier 2012²⁹. En France, ce dispositif est intégré aux articles L 283 A et suivants et aux articles R. 283 A-1 à R. 283 D-1 du LPF.

²² La Mauritanie est le 127^{ème} pays signataire (12 fév. 2019). La liste des juridictions qui participent à la Convention peut être consultée à l'adresse suivante : www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

²³ Par exemple, en application de l'article 30, paragraphe 1.b, de la Convention, la Chine n'accorde aucune forme d'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales, ou de mesures conservatoires, pour tous les impôts : Réserve consignée dans l'instrument de ratification déposé auprès du Secrétaire Général de l'OCDE, le 16 octobre 2015.

²⁴ Albanie, Allemagne, Andorre, Arabie Saoudite, Argentine, Autriche, Bahamas, Bahreïn, la Barbade, le Belize, Brésil, Brunei, Cameroun, Canada, Chili, Chine, Chypre, Colombie, Costa Rica, Croatie, Emirats Arabes Unis, Etats-Unis, Russie, Guatemala, Iles Marshall, Indonésie, Irlande, Israël, Italie, Japon, Kazakhstan, Lettonie, Liban, Liechtenstein, Luxembourg, la Malaisie, Malte, la Mauritanie, Mexique, Monaco, Nigéria, Pakistan, Panama, Pérou, Portugal, Qatar, Slovaquie, Montserrat, Iles Turks et Caicos, Iles Caïmans, Anguilla, Gibraltar, des Iles Vierges britanniques, les Bermudes, Jersey, Guernesey, Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte Lucie, Saint-Marin, Saint-Vincent-et-les-Grenadines, Samoa, Sénégal, les Seychelles, Singapour, Slovénie, Suisse, Uruguay.

²⁵ Directive 76/308/CEE du 15 mars 1976 : JOCE n° L 73, 19 mars 1976, p. 18 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures. Cette directive a été complétée peu de temps après par la directive 79/1071/CEE du 6 décembre 1979 : JOCE n° L 331, 27 déc 1979, p. 10

²⁶ Dir. CEE n° 79/1071 du 6 décembre 1979 : JOCE n° L 331, 27 déc 1979, p. 10.

²⁷ Dir. CEE n° 92/108 du 14 déc. 1992 : JOCE n° L 390, 1992, p. 124.

²⁸ Directive 2001/44/CE du 15 juin 2001 : JOCE n° L 175, 28 juin 2001, p. 17 et directive 2002/94/CE du 9 décembre 2002 : JOCE n° L 337, 13 déc. 2002. Soulignons que la directive 2003/93/CE du Conseil du 7 octobre 2003 a modifié la directive 77/799/CE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects en étendant celles-ci aux taxes sur les primes d'assurance.

²⁹ Règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 : JOUE 19 nov. 2011.

Au sein de l'Union européenne, l'assistance au recouvrement est un mécanisme non seulement obligatoire pour chaque État membre mais également complet quant aux mesures utilisables. L'État membre peut effectuer une demande de recouvrement pour faire recouvrer administrativement sa créance par l'État requis comme s'il s'agissait d'une de ses créances. Il peut également demander la prise de mesures conservatoires pour garantir le recouvrement de sa créance et il peut demander de notifier les documents afférents à sa créance.

De plus, ce cadre européen est éventuellement complété par les conventions bilatérales intégrant elles-mêmes une clause d'assistance au recouvrement.

On mesure dès lors l'asymétrie du champ territorial de ce type d'assistance : si la réponse internationale multilatérale ou bilatérale existe, elle n'est pas de la même intensité que la norme européenne. Ce constat initial n'est pas une anomalie juridique car il ne saurait être possible de retrouver une intégration mondiale identique à celle régionale. Toutefois, la lutte contre tout type de manquement fiscal – assiette ou paiement – implique une réponse la plus coordonnée possible. En ce sens, l'asymétrie relevée est une difficulté structurelle.

B. Un champ matériel et personnel étendu

La norme internationale est dense mais elle est aussi hétérogène, d'où une interrogation sur ses conséquences sur le champ matériel de l'assistance au recouvrement. En d'autres termes, les normes supra nationales (européennes et conventionnelles) permettent-elles de renforcer le champ d'application matériel de ce type d'assistance internationale ? La question est essentielle car l'articulation entre, d'une part l'étendue territoriale des États engagés dans cette collaboration et, d'autre part les impôts et personnes visés permet de mesurer l'effectivité réelle de ces normes.

a) les impôts concernés : du tout au peu...

L'apport de la norme supranationale au recouvrement des impositions varie en fonction de la souveraineté en cause. Il convient donc de distinguer entre les règles applicables au sein de l'UE et celles avec les États tiers.

Les impôts concernés par l'assistance au sein de l'UE sont définis comme « toutes les créances afférentes à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union »³⁰. Sont également concernées par ce dispositif, les sanctions, amendes, redevances et majorations administratives relatives aux créances visées. Il en est de même des redevances perçues pour les attestations délivrées dans le cadre des procédures administratives relatives aux mêmes taxes et impôts (LPF, art. L. 283 A, II, 2° et 3°). Enfin, l'assistance au recouvrement concerne les intérêts et frais afférents à l'ensemble des créances visées (LPF, art. L. 283 A, II, 4°), les créances étrangères à l'impôt, amendes et condamnations pécuniaires recouvrées par les comptables de la DGFIP (L. n° 2011-1978, art. 59, V) et les créances recouvrées par les comptables publics des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics (CGCT, art. L. 1617-5, 9°). Il convient de relever que cette assistance communautaire est large en ce qu'elle intègre également les droits de douanes (C. douanes, art. 349 ter et s.). Si les cotisations sociales, les sanctions pénales et les droits de nature contractuelle³¹ demeurent hors du champ de cette assistance, celui-ci s'est notablement accru depuis l'entrée en vigueur de la directive de 2010. En effet, sous l'empire du dispositif précédent, l'assistance s'appliquait de manière limitative aux seules créances afférentes aux cotisations et autres droits prévus dans le cadre de

³⁰ LPF art. L. 283 A-II-1°.

³¹ L'exemple donné par l'article L. 283 A, III du LPF concerne la contrepartie versée pour l'exécution d'un service public.

l'organisation commune des marchés du sucre, à la TVA, à certains droits d'accises, aux impôts sur le revenu et sur la fortune, aux taxes sur les primes d'assurances, ainsi qu'aux intérêts, pénalités, amendes administratives et frais relatifs à ces créances³².

L'analyse des conventions bilatérales fait apparaître une situation moins satisfaisante quant à l'étendue matérielle concernée. L'article 27 de la convention modèle OCDE prévoit d'ouvrir cette assistance aux impôts de toute nature : cette base commune est non seulement récente mais elle ne correspond pas à la réalité conventionnelle actuelle. Si l'on se réfère à l'exemple français, 31 juridictions (?)³³ sont concernées avec des domaines d'une homogénéité variable. L'assistance au recouvrement s'applique :

- à l'impôt sur le revenu : 31 conventions
- aux droits d'enregistrement : 14 conventions³⁴,
- aux droits de successions : 17 conventions³⁵,
- aux autres impôts : 21 conventions³⁶.

Il est encore trop tôt pour mesurer l'apport effectif de la convention multilatérale sur le réseau de conventions bilatérales des États mais l'on constate une carence profonde, pour un État comme la France, en ce qui concerne le champ des impôts visés. L'enjeu principal est le recouvrement de l'impôt sur le revenu et les autres impositions (enregistrement, succession, TVA et autres) ne peuvent faire l'objet de cette assistance que pour une partie voire moins de la moitié des accords. Ces données permettent dès alors de mesurer l'efficacité structurellement relative de l'assistance au recouvrement.

b) Les personnes visées : une cohérence relative

Ce domaine implique, une nouvelle fois, de distinguer entre les relations avec les pays tiers et celles applicables au sein de l'UE. Toutefois, un principe est commun à ces deux espaces : l'assistance concerne les personnes physiques comme les personnes morales.

Dans le cadre communautaire, la demande d'assistance peut concerner une créance unique ou plusieurs créances dues par une même personne. A cet égard, les personnes actionnées peuvent être le débiteur lui-même, un codébiteur voire un tiers détenteur³⁷.

Le cadre conventionnel – tel l'article 27 du modèle OCDE – prévoit que l'assistance au recouvrement s'applique à l'encontre des résidents des deux États contractants voire des résidents d'États tiers. La convention multilatérale s'inscrit dans une logique comparable sauf si la créance concerne une personne qui n'a pas la qualité de résident dans l'État requérant : dans cette hypothèse, l'assistance s'applique seulement lorsque la créance ne peut plus être contestée sauf si les Parties concernées en ont convenu autrement (art. 11.2 al. 2). De plus, certaines conventions amènent une forme d'immunité fiscale aux nationaux : tel est le cas de la convention entre la France et les États-Unis : l'assistance au recouvrement ne peut s'appliquer si la personne visée a la nationalité de l'État requis.

³² LPF, art. L. 283 A ancien : version en vigueur du 1^{er} janvier 2003 au 1^{er} janvier 2012

³³ Algérie, Albanie, Arménie, Australie, Azerbaïdjan, Bénin, Burkina-Faso, Cameroun, Centrafrique, Congo, Côte d'Ivoire, États-Unis, Gabon, Guinée, Japon, Liban, Madagascar, Mali, Maroc, Mauritanie, Mayotte, Monaco, Niger, Norvège, Ouzbékistan, Polynésie française, Sénégal, Suisse, Taïwan, Togo, Ukraine

³⁴ Bénin, Burkina-Faso, Cameroun, Centrafrique, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Mali, Maroc, Mauritanie, Mayotte, Niger, Sénégal, Suisse, Togo.

³⁵ Les mêmes États Parties que pour les droits d'enregistrement sont concernés en ajoutant l'Algérie, les États-Unis, la Guinée, le Liban et Monaco et en retirant le Maroc et la Suisse.

³⁶ Algérie, Albanie, Arménie, Azerbaïdjan, Bénin, Burkina-Faso, Cameroun, Centrafrique, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée, Mali, Mauritanie, Mayotte, Monaco, Niger, Ouzbékistan, Sénégal, Suisse, Togo, Ukraine.

³⁷ LPF, art. R. 283 A-1. ; Comm. UE, règl. (UE) n° 1189/2011, 18 nov. 2011, art. 3.

Les fondements juridiques de l'assistance au recouvrement contiennent des paradoxes et des espérances.

Des paradoxes car cette technique connaît à la fois une réalité internationale dense en étant intégrée au sein de la convention modèle OCDE, de la convention multilatérale et du droit dérivé de l'UE mais elle reste limitée dans ses effets potentiels du fait de la volonté des États (non intégration dans les conventions ou utilisation de réserves) ou du champ territorial limité comme celui de l'UE.

Des espérances, car le mouvement constaté, sans être linéaire, ne connaît pas de retour en arrière. Les réalisations menées sous l'égide des organisations internationales (OCDE, Conseil de l'Europe ou UE) s'inscrivent dans un chemin dont l'objectif est clair. Il s'agit de limiter le risque de non-paiement de l'impôt par l'existence d'un élément d'extranéité. Cette vision positive, voire optimiste, ne saurait occulter le fait que, comme toute espérance, le résultat final n'est pas connu et s'inscrit encore dans une forme de pari : les États s'engagent dans un processus d'assistance internationale incluant le recouvrement au risque d'une construction incomplète.

Il convient de mesurer comment les outils de mise en œuvre du droit actuel peuvent s'analyser : si seul le champ est porteur d'insatisfaction, il sera plus aisé d'aboutir à la réalisation d'un outil effectif.

2. La mise en œuvre de l'assistance au recouvrement

L'assistance est un mécanisme simple dans ces contours essentiels puisqu'il implique deux États : l'État requérant – celui qui demande l'assistance et l'État requis – celui auquel la demande est adressée. La norme supranationale – ou sa transposition dans la réglementation interne – impose de procéder au recouvrement des créances étrangères suivant les règles propres à la législation et à la réglementation de l'État requis, applicables en la matière. La simplicité du cadre général se ne doit pas nous empêcher de mesurer la réelle efficacité du mécanisme et d'identifier d'éventuelles difficultés structurelles. Le recouvrement de l'impôt ne peut s'analyser comme une problématique strictement isolée car il est en fait l'achèvement du processus fiscal pour les cas d'imposition effective³⁸. L'identification du redevable, la détermination de la matière imposable et la liquidation de l'impôt sont des étapes vaines si le recouvrement n'est pas constaté. Ainsi, cette assistance devrait être nécessairement efficace par l'issue qu'elle induit. Or, tel n'est pas nécessairement le cas comme le montre l'étendue, relativement limitée, du champ territorial même si certains États, dont la France, ont eu une position plutôt volontariste³⁹. Pour quelle raison, la question de l'efficacité se heurte-t-elle immédiatement à un constat insatisfaisant ? La souveraineté des États occupe un rôle moteur en ce qu'elle contribue à la réalisation effective du recouvrement tout en pouvant contenir des freins à l'accomplissement de cet outil.

A. La souveraineté au service du recouvrement

Les États doivent se conformer aux normes supranationales en matière d'assistance au recouvrement, mettant par-là, leur souveraineté respective au service de l'autre⁴⁰. L'assistance au recouvrement permet la mise en œuvre de la législation fiscale d'un État en utilisant la

³⁸ Selon certains auteurs, « l'assistance à l'assiette des impôts ne déroge pas à la territorialité. C'est uniquement l'assistance au recouvrement qui déroge à la territorialité fiscale dans son aspect négatif » : M. CHRETIEN, Existe-t-il un Droit International Commun ? : RCADI 1953, p. 71, n° 84., p. 74 et 75.

³⁹ J.-L. PIERRE, Le recouvrement des créances fiscales étrangères en France et de créances fiscales françaises à l'étranger : Procédures 2000, chron. 7, p. 3-7.

⁴⁰ J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, Droit fiscal général, : LexisNexis 4e éd., 2016, n° 420, p. 258.

législation d'un autre. La procédure va permettre aux autorités de l'État requérant de faire appel à des mesures exécutoires de l'État requis. Cette collaboration a vocation à ce qu'un État endosse alternativement le rôle d'État requérant et d'État requis.

a) Les obligations de l'État requérant

La demande d'aide pour recouvrer un impôt impose, par évidence, que celui-ci existe et qu'il soit dû par une personne relevant de la souveraineté de l'État requis. Ce cadre se mesure par le formalisme administratif qui s'y adosse. Ainsi, la demande de l'État requérant doit indiquer avec précision quelle est la créance fiscale à recouvrer et quel en est le débiteur. Cette requête doit faire apparaître l'identité de l'autorité requérante, le nom, l'adresse voire la nationalité de la personne visée dans la demande, l'imposition au titre de laquelle la demande est adressée et la période ou la date au titre de laquelle cette imposition est établie⁴¹. Le cadre mécanisme communautaire impose expressément que l'assistance au recouvrement concerne une créance ayant fait l'objet d'un titre de recouvrement⁴² qui n'est pas contesté dans l'État requérant⁴³. En principe, L'État requérant ne peut imposer à l'État requis l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou qui seraient contraires à l'ordre public de cet État⁴⁴.

Une forme de filtre financier peut être appliquée par l'utilisation du montant de la créance tel le mécanisme communautaire qui impose le respect d'un seuil minimum de 1500 euros (art. L 283 C, I du LPF). Cette limite, marginale dans les conventions bilatérales, permet d'éviter que ne pèse, trop fréquemment, sur l'État requis un coût du recouvrement d'un impôt étranger.

De plus, l'État requérant doit avoir mis en œuvre les procédures pertinentes sans avoir manqué de diligence puisque la demande concernant des créances exigibles depuis plus de cinq ans, voire dix ans comme butoir, n'oblige pas l'État requis à y donner une suite favorable (art. L 283 C, VIII).

b) Les obligations de l'État requis

L'État requis procède au recouvrement des créances étrangères pour lesquelles il est saisi suivant les règles propres à sa législation. Après avoir reçu la demande d'assistance, l'État requis doit vérifier si la demande satisfait aux conditions prévues. Ensuite, l'État sollicité doit rendre effectif le contenu du titre exécutoire de l'État requérant par référence aux titres exécutoires administratifs qui permettent à l'Administration fiscale de l'État requis de prendre les mesures exécutoires voulues⁴⁵. Le recouvrement est donc effectué suivant les lois de l'État requis sans qu'il soit toutefois tenu d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'État requérant. Les créances fiscales à recouvrer ne sont pas considérées comme des créances privilégiées dans l'État requis. Pour les créances fiscales qui sont encore susceptibles de recours, l'État requérant peut demander, pour la sauvegarde de ses droits, à l'État requis de prendre des mesures conservatoires. En application de l'article L283 C, X, la France en tant qu'État requis par un autre État membre, peut prendre des mesures conservatoires s'il l'estime nécessaire et sans que cette demande émane de l'autre État. La demande de mesure conservatoire trouvera une réponse favorable si la créance a fait l'objet d'un titre de

⁴¹ Cette formule apparaît dans l'article 13 d la convention modèle OCDE de 1981 et dans l'article 18 de la convention multilatérale de 1988.

⁴² LPF art. L 283 C, V.

⁴³ LPF art. L 283 C, VII.

⁴⁴ Tel est le cas, par exemple, aux termes de l'article 27.2 de la convention entre la France et le Japon dans sa version consolidée par l'IM en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2019.

⁴⁵ Article 7 §.2 du Modèle de convention OCDE en matière de recouvrement, 1981

recouvrement mais que la créance ou le titre de recouvrement sont contestés au moment où la demande est présentée. Tel sera également le cas si la créance ne fait pas encore l'objet d'un titre de recouvrement, dans la mesure où la législation de l'État membre requérant permet de prendre des mesures conservatoires en l'absence d'un titre exécutoire.

Enfin, si l'État requérant respecte les obligations lui incombant en ce qui concerne la créance, le juge français a précisé qu'il n'était pas compétent pour connaître de requêtes mettant en cause le bien-fondé d'impositions établies par un État étranger, telles qu'une action en décharge⁴⁶.

Les modalités de mise en œuvre de l'assistance en matière de recouvrement utilisent la souveraineté de l'un pour rendre efficace la souveraineté de l'autre : l'établissement de l'impôt et la recherche initiale du débiteur permettent de satisfaire à l'exigence suivant laquelle la collaboration entre les États ne vient pas substituer à l'inaction de l'un l'intervention de l'autre, mais pallier l'impossibilité d'obtenir le paiement dans les voies strictement internes. Cette articulation positive des souverainetés doit être complétée par l'analyse des moyens pouvant, à l'inverse, entraver la pleine réalisation de l'objectif poursuivi.

B. La souveraineté, limite du recouvrement

L'acte de recouvrement d'une imposition est un acte de souveraineté que l'État a accepté de mettre au service des intérêts d'un autre. Si l'étendue restreinte des conventions en la matière marque la difficulté de ce partage, les réserves d'application aux mécanismes en vigueur accentuent cette forme de réticence.

a) Les limites tenant à la nature de l'assistance

Les outils d'assistance contiennent des mécanismes liés à la nature intrinsèque de la collaboration. Ils permettent de limiter l'effet de l'engagement en considération d'éléments objectif en ce qu'ils relèvent d'une appréciation factuelle.

Tout d'abord, l'assistance administrative n'est pas un « filet de sécurité » offert à l'État requérant. Ce dernier peut se voir refuser assistance si cela oblige l'autre État à prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative. Ce refus peut résulter du constat que toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation disponibles n'ont pas été prises préalablement. L'État requis peut donc décliner la demande d'assistance au recouvrement si l'État requérant n'a pas épuisé des voies de droit interne pour recouvrer cette créance qui faisait l'objet de la coopération. Cette possibilité de refus se trouve dès le modèle de convention OCDE de 1981 (article 6 §4 a) et il a été repris dans la Convention Multilatérale (article 19) comme à l'article 27 du Modèle de l'OCDE (§ 8 c). Cette limite de mise en œuvre résulte à la fois de la nature même de l'assistance au recouvrement comme de son utilisation. En effet, l'assistance administrative n'a pas vocation à faire supporter à l'autre ce que l'État requérant pourrait encore assumer. En matière de recouvrement, les outils de solidarité dans le paiement peuvent permettre à l'autorité publique d'actionner le débiteur solidaire – dans l'hypothèse où il est le plus à même de payer – charge à lui d'engager ensuite une action récursoire auprès du redevable principal. L'assistance internationale n'est pas une garantie assurantielle et elle ne saurait être une voie alternative à une difficulté non insurmontable. La logique de l'assistance n'est donc pas de permettre un « transfert de charge administratif »⁴⁷. Toutefois, cette réserve n'est pas rédhibitoire car l'État actionné peut

⁴⁶ CE, 21 juill. 1972, n° 85389 : Rec. CE, p. 568 ; Dr. fisc. 1973, n° 10, comm. 376, concl. Schmeltz.

⁴⁷ G. MONTAGNIER, « Harmonisation fiscale communautaire, (janvier 1995– février 1997) », RTDE, n° 2, avril - juin 1997, p.367

parfaitement accepter la requête de l'autre alors même que la voie interne n'est pas totalement obstruée. Par évidence, cette hypothèse a vocation, en pratique, à être peu constatée mais elle induit un élément d'appréciation qui ne rend pas automatique le refus. Les commentaires de l'OCDE montrent que le risque d'une utilisation excessive a été identifié : « 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 ». Cet outil légitime et cohérent contient le risque de pouvoir se transformer en expression d'une collaboration peu efficiente.

Ensuite, l'assistance au recouvrement peut trouver des limites relatives à l'assiette de l'imposition. Ainsi, l'État requis n'est pas tenu « 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 ». Ce dispositif, prévu par l'article 21 2, f de la convention multilatérale, s'applique en l'absence de convention bilatérale afférente à la double imposition ou en l'absence de clause de non-discrimination. De plus, l'assistance peut également être refusée si l'imposition en cause est, selon l'État requis, contraire aux principes d'imposition généralement admis ou aux dispositions d'une convention conclue avec l'État requérant, notamment en matière de double imposition⁴⁸.

Enfin, l'assistance au recouvrement n'est pas, nécessairement, sécurisée par des outils garantissant l'encaissement de la créance car il n'existe pas de renforcement par l'existence de privilèges particuliers. Cette absence de privilèges se constate dans l'application du mécanisme européen (art. L283 C IV du LPF) comme dans le modèle OCDE (art. 27) ou la convention multilatérale (art. 15). L'hypothèse inverse existe comme le prévoient les conventions signées entre la France et l'Algérie, la Grèce, le Liban, Monaco et les États francophones d'Afrique subsaharienne⁴⁹. L'absence d'une règle uniforme en ce domaine montre cette volonté des États de conserver la maîtrise de leur souveraineté en n'écartant pas, par principe, l'adossement de l'assistance au recouvrement à des privilèges conformes au droit interne mais en les refusant dans les modèles internationaux comme dans le cadre de l'Union.

Ces premières limites montrent le souhait des États de ne pas conférer à l'assistance au recouvrement une dimension juridique plus importante que nécessaire : cet outil technique doit le rester sans se transformer en une forme poussée de partage de souveraineté.

b) Des limites tenant à la situation de l'État

Le refus de donner une suite favorable à une demande d'assistance au recouvrement peut résulter d'éléments propres à chacun des États ou des relations qu'ils entretiennent avec l'État requérant.

En premier lieu, la question de la réciprocité peut limiter l'efficacité de cette collaboration supranationale. En effet, l'État requis n'est, en principe, pas contraint de prendre des mesures de recouvrement que l'État requérant ne peut prendre lui-même sur la base de sa propre législation et dans des circonstances similaires. Dans une perspective comparable, les États ne sont pas engagés par l'assistance au recouvrement pour un impôt au sujet duquel un des deux États a formulé une réserve voire a exclu d'accorder toute forme d'assistance au recouvrement (art. 30, 5 de la convention multilatérale). La réciprocité évite là que les États utilisent de façon excessive les mécanismes de collaboration de l'autre.

⁴⁸ Convention multilatérale, préc., art. 21, 2, e).

⁴⁹Cf. L. STANKIEWICZ, JCI Droit international, Fasc. 3145, préc. n°32.

En second lieu, l'assistance en matière de recouvrement, comme en matière d'échange de renseignements, ne peut induire des effets attentatoires à sa propre souveraineté. Aussi, par ces dispositifs, les États n'ont pas à « compromettre l'ordre public sur leur propre territoire »⁵⁰. Cette limite à l'assistance est prévue par la convention multilatérale (art. 21, 2, b) comme par l'article 27 de la convention modèle OCDE. Les commentaires en la matière sont assez laconiques puisqu'ils renvoient à la notion d'« intérêts vitaux » de l'État lui-même⁵¹. Si l'on se réfère aux commentaires de l'OCDE, « cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes ». Le renvoi aux exemples donnés en matière d'échange de renseignement montre le caractère très dérogatoire de cette utilisation : « persécutions politiques, raciales ou religieuses » ou encore « secret d'État ». (§19.5 art. 26). L'absence d'éléments décisifs dans les définitions internationales n'empêche pas de circonscrire l'ordre public au concept dégagé en droit public mais elle contient un risque équivalent à toute clause de sauvegarde en droit international : celui d'une utilisation non conforme à son objet dans une forme de protectionnisme administratif. La possibilité de recours à ces concepts, non définis par les conventions, est légitime même si elle interroge sur l'utilisation qui peut en être faite. La prise en compte du risque – caractérisé par des graves difficultés d'ordre économique et social – pour l'État requis existe au sein de l'Union européenne sous réserve que cette possibilité existe pour les créances internes. En effet, les États membres peuvent ne pas donner suite à une demande de recouvrement et à la prise de mesures conservatoires si « en raison de la situation du débiteur, le recouvrement de la créance est de nature à susciter de graves difficultés d'ordre économique et social dans l'État membre requis pour autant que les dispositions législatives et réglementaires et les pratiques administratives en vigueur dans cet État membre permettent une telle exception dans le cas de créances nationales »⁵².

L'ensemble de ces mécanismes limitatifs des effets dans l'assistance démontre que la mise à disposition d'éléments de souveraineté interne est acceptable pour les États à condition que certaines réserves demeurent ouvertes.

Aux termes de ces développements, la question de l'utilité des mécanismes internationaux d'assistance au recouvrement reste posée. Il ne saurait être question de remettre en cause l'importance théorique de cette assistance, complément naturel de l'échange de renseignements, mais la question de son utilité effective reste prégnante, pour deux raisons. La première est l'existence d'une asymétrie des intérêts en cause. En effet, l'efficacité de l'assistance au recouvrement est, avant tout, une préoccupation de l'État requérant ce qui cause un déséquilibre naturel entre les États Parties : l'un a pour objectif de percevoir une recette qui lui semble due alors que l'autre n'est qu'un exécutant, juridiquement obligé, mais non intéressé à l'opération. Sur ce dernier point, il pourrait être envisageable d'intégrer une rémunération dévolue à l'État requis à l'instar de ce qui existe en France dans des rapports entre les collectivités territoriales et l'État pour le recouvrement d'impôt locaux⁵³. La seconde raison est plus fondamentale. Le recouvrement de l'impôt est une procédure lourde, juridiquement et administrativement, qui peut conduire à s'interroger sur le respect des droits des contribuables comme de celui des États. Le développement de cette assistance est plus réel depuis la crise financière sans que l'on puisse, aujourd'hui, en mesurer les apports sur les recettes fiscales des États comme sur les pratiques des contribuables.

⁵⁰ Commentaires convention multilatérale, préc., §186.

⁵¹ §34 des commentaires sur l'article 27 modèle OCDE.

⁵² Art. 18 Dir. 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, préc.

⁵³ L'État prélève 1 à 9% du montant perçu pour ce qui concerne les taxes d'habitation, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, les taxes foncières, les taxes sur les logements vacants ou bien encore celles perçues au profit des chambres de commerce et d'industrie et des chambres de métiers et de l'artisanat.

L'assistance au recouvrement est une solution, théoriquement fondée et nécessaire dans la lutte légitime contre l'évasion fiscale. Elle est partiellement effective mais, loin de clore le sujet, elle ouvre de nouveaux champs de réflexion, aussi bien sur ses fondements que sur ses modalités de mise en œuvre.