



Assistance au recouvrement en matière fiscale : enjeux et portée dans les relations avec Hong Kong et Singapour

Publié le 30 avril 2024 à 9h45

De nombreux dispositifs fiscaux français ne s'appliquent vis-à-vis de contribuables établis dans une juridiction étrangère que si cette dernière a signé avec la France une « convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/ UE du Conseil du 16 mars 2010 ».

*par **Mathieu Selva-Roudon**, avocat associé et **Marie-Gabrielle du Bourblanc**,
avocate conseil, LPA-CGR avocats*

Par exemple : l'exonération de l'ancienne résidence principale en France des non-résidents (art. 244 bis A, II-1 du CGI) ; la clause de sauvegarde dans le cadre de l'application du mécanisme anti-abus de l'article 123 bis du CGI ; le sursis automatique de paiement de l'impôt sur les plus-values latentes et plus-values en report au titre de l'exit tax (art. 167 bis du CGI) ; la restitution temporaire de la retenue à la source des sociétés étrangères déficitaires (art. 235 quater du CGI) ; l'exonération de retenue à la source sur les revenus distribués à des sociétés étrangères déficitaires en liquidation judiciaire (art. 119 quinquies du CGI) ; le délai de prescription de l'action en recouvrement de quatre ans (art. L. 274, al. 1 du LPF).

L'assistance au recouvrement peut trouver sa source soit (a) dans la convention fiscale bilatérale, si elle comprend bien l'article 27 (assistance au recouvrement) du modèle

OCDE (rappelons que moins de la moitié des conventions fiscales liant la France reprennent cet article) ou (b) dans la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la « Convention ») élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988, ratifiée par 147 juridictions et qui permet une assistance administrative complète entre Etats, incluant l'échange de renseignements et l'assistance au recouvrement des dettes fiscales relatives à tous types d'impôts. Au sein de l'UE, la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 (la « Directive ») permet l'assistance au recouvrement de tous les impôts, et sert de référent pour l'appréciation de la portée des clauses conventionnelles d'assistance au recouvrement.

A date, il n'existe pas de liste des juridictions considérées par l'administration fiscale comme liées à la France par une assistance au recouvrement dont la portée serait officiellement reconnue comme similaire à celle de la Directive, et qui soit globale à l'ensemble des dispositifs français s'appuyant sur cette notion. Pour rappel, la liste publiée au BOFiP (BOI-ANX-000445) n'est applicable qu'au dispositif de l'exit tax, et n'est de toute façon pas à jour.

Une jurisprudence récente nous rappelle que le sujet a une portée pratique et est source de contentieux. Si la clause d'assistance au recouvrement n'a pas la même portée que celle de la Directive, les règles se durcissent pour les non-résidents : CE 3e et 8e ch., 26 janvier 2021, n° 429381 et n° 429410, sur le délai de prescription de l'action en recouvrement dans un contexte impliquant la Suisse ; CAA Paris, 5e ch., 30 juin 2023, n° 22PA04159 sur le délai de prescription de l'action en recouvrement dans un contexte impliquant le Brésil ; TA Montreuil, 19 octobre 2023, n° 2115054 sur l'exit tax dans un contexte impliquant la Suisse.

Les contribuables doivent donc analyser systématiquement, pour une juridiction donnée, la portée de la clause conventionnelle d'assistance au recouvrement applicable au cas d'espèce ainsi que l'impact des réserves éventuellement émises par la juridiction étrangère lors de sa ratification de la Convention.

Prenons l'exemple de Hong Kong et Singapour. La convention fiscale signée par la France avec ces deux juridictions ne comprend pas l'assistance au recouvrement. Ces deux juridictions ont toutefois bien ratifié la Convention. Elles ont en revanche émis chacune des réserves similaires en ce qu'elles n'accorderont « aucune forme d'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales [...] pour tous les impôts », ni d'« assistance en matière de notification de documents pour tous les impôts ». Ces deux réserves sont identiques à celles effectuées par le Brésil. Or, dans l'arrêt d'appel précité (devenu définitif), ces réserves ont été jugées comme ne permettant pas de considérer que le Brésil avait signé avec la France une convention d'assistance au recouvrement de portée similaire à celle de la Directive. Force est de constater aujourd'hui que les contribuables résidents de Hong Kong et Singapour ne peuvent bénéficier des dispositifs évoqués plus haut, alors même que ces juridictions constituent un point de liaison incontournable entre la France et l'Asie.