

SEMINAIRE DE FORMATION DE FORMATEURS
Kinshasa – République démocratique du Congo
du 10 au 12 septembre 2014

Accompagnement du guide méthodologique d'aide à la mise en œuvre des conventions fiscales internationales

FICHE N°1

Quelles sont les diligences méthodologiques et pratiques pour échanger les renseignements

L'OCDE a élaboré, dans le cadre de l'échange de renseignements, des diligences qui s'articulent autour de six principales étapes. A cet effet elle a consacré à l'intention de la partie requérante, un aide mémoire répertoriant les éléments à inclure dans une demande vise à guider dans la rédaction de la demande. Il en est de même lorsqu'il s'agit pour la partie requise de rédiger une réponse à une demande.

PARTIE RÉQUERANTE

ÉTAPE 1 : PRÉPARATION ET ENVOI D'UNE DEMANDE

Aide mémoire des éléments à inclure dans une demande

- La référence à la base légale sur laquelle la demande est fondée (CDI, Accord d'échange de renseignements, Convention multilatérale etc.).
- Une déclaration confirmant que votre administration fiscale a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements sauf ceux dont la collecte pourraient donner lieu à des difficultés disproportionnées.
- Une déclaration que la demande est conforme aux lois et pratiques administratives de votre pays, que votre administration fiscale pourrait obtenir les renseignements s'ils se trouvaient dans votre pays et que la demande est en conformité avec l'instrument juridique sur laquelle elle est fondée.
- L'identité de la ou des personne (s) ou de l'entité faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête :
 - Nom complet (prénom, nom de famille),
 - Date de naissance (pour les personnes physiques),
 - Situation de la famille (le cas échéant),
 - Numéro d'identification fiscale (NIF) numéro de TVA,
 - Adresse complète (y compris adresse e-mail ou Internet, si connue).

NB : Dans les cas où l'autorité compétente requérante ne fournit pas le nom ou l'adresse du contribuable, elle doit inclure d'autres informations suffisantes pour identifier le contribuable.

- L'identité du ou des contribuable(s) étranger(s) ou des entité(s) étrangère(s) pertinentes pour le contrôle ou l'enquête et, dans la mesure où elle est connue, leur relation avec la ou aux personne(s) faisant l'objet de l'examen ou de l'enquête :
 - Nom,
 - Situation de famille (le cas échéant),
 - NIF (si connu), adresse (y compris adresses e-mail ou Internet si connues),
 - Numéro de référence de la constitution dans le cas d'une entité légale (si ce numéro est connu),
 - Tableaux, diagrammes ou autres documents illustrant les relations entre les personnes impliquées.
- Si les renseignements demandés comportent un paiement ou une transaction via un intermédiaire, et dans la mesure où ces éléments sont connus, le nom, les adresses et le NIF de l'intermédiaire y compris (s'ils sont aussi connus), le nom et l'adresse de l'agence bancaire ainsi que le numéro de compte bancaire lorsque des informations bancaires sont demandées.
- Des informations de référence pertinentes notamment l'objet fiscal pour lequel les renseignements sont recherchés, l'origine de l'enquête fiscale, les motifs de la demande et les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne se trouvant dans la juridiction de la partie requise.
- Les renseignements demandés et les raisons pour lesquelles ils sont requis. Préciser également les documents qui pourraient être pertinents (ex. factures, contrats).
- Les impôts concernés.
- Les périodes fiscales contrôlées (jour, mois, année de début et de fin) de chaque période et les périodes fiscales pour lesquelles renseignements sont demandés (si elles sont différentes des périodes contrôlées, donner les raisons par exemple, s'il ya un report de déficits, si la demande concerne un prix d'acquisition pour déterminer une plus-value).
- Si une traduction est requise (dans les cas urgents, mentionner qu'aucune traduction n'est requise pourrait accélérer l'échange).
- Si des copies de documents ou relevés bancaires sont demandées, le type de certification nécessaire, s'il y a lieu.
- Si les renseignements risquent d'être utilisés au cours d'une procédure judiciaire et si les règles de preuve applicables imposent que les renseignements soient présentés sous une forme particulière, cette forme devrait être indiquée à l'autre autorité compétente.
- Les raisons éventuelles d'éviter de notifier le contribuable faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête (par exemple si la notification pourrait porter préjudice à l'enquête).
- Le nom, numéro de téléphone, de fax et l'adresse e-mail de l'inspecteur des impôts qui peut être contacté au besoin (si cette personne a reçu une délégation d'autorité compétente).

Voir l'annexe 4.2 pour un modèle facultatif de demande sur la base d'un accord d'échange de renseignements.

Langue de la demande

- La demande de l'autorité compétente doit être préparée de façon simple et claire (les acronymes et abréviations doivent être évités).
- A moins que les partenaires de l'échange de renseignements n'en conviennent autrement dans un Mémoire d'entente, la demande devrait être préparée dans la langue maternelle de la partie requérante et accompagnée, si possible, d'une traduction dans la langue de la partie requise ou une troisième langue commune. Alternativement, si cela peut faciliter de l'échange de renseignements, la demande peut être rédigée uniquement dans la langue de la partie requise ou une troisième langue commune.

Procédure

- La demande préparée par l'inspecteur des impôts doit être transmise à son autorité compétente par les circuits officiels habituels et sera traduite dans la langue officielle de la partie requise ou une langue convenue, si besoin est, afin que l'autorité compétente de la partie requérante puisse traiter la demande.
- L'autorité compétente vérifiera que la demande réponde à toutes les exigences nécessaires puis la transmettra à son homologue dans le pays étranger. L'autorité compétente devra demander toute clarification nécessaire à l'inspecteur des impôts qui a rédigé la demande.

Forme de la demande (format papier ou voie électronique)

- La demande de l'autorité compétente devrait être faite par écrit mais dans les cas urgents, une demande verbale peut être acceptée si les lois et procédures en vigueur l'autorisent pour initier l'enquête et à condition qu'elle soit suivie d'une confirmation par écrit.
- La demande par écrit peut être effectuée dans un format papier ou électronique. Elle devra être signée par l'autorité compétente ou toute autre personne désignée comme autorité compétente.

PARTIE REQUISE

ÉTAPE 2 : RÉCEPTION ET VÉRIFICATION (LA DEMANDE EST VALABLE ET COMPLÈTE)

L'autorité compétente requise devra :

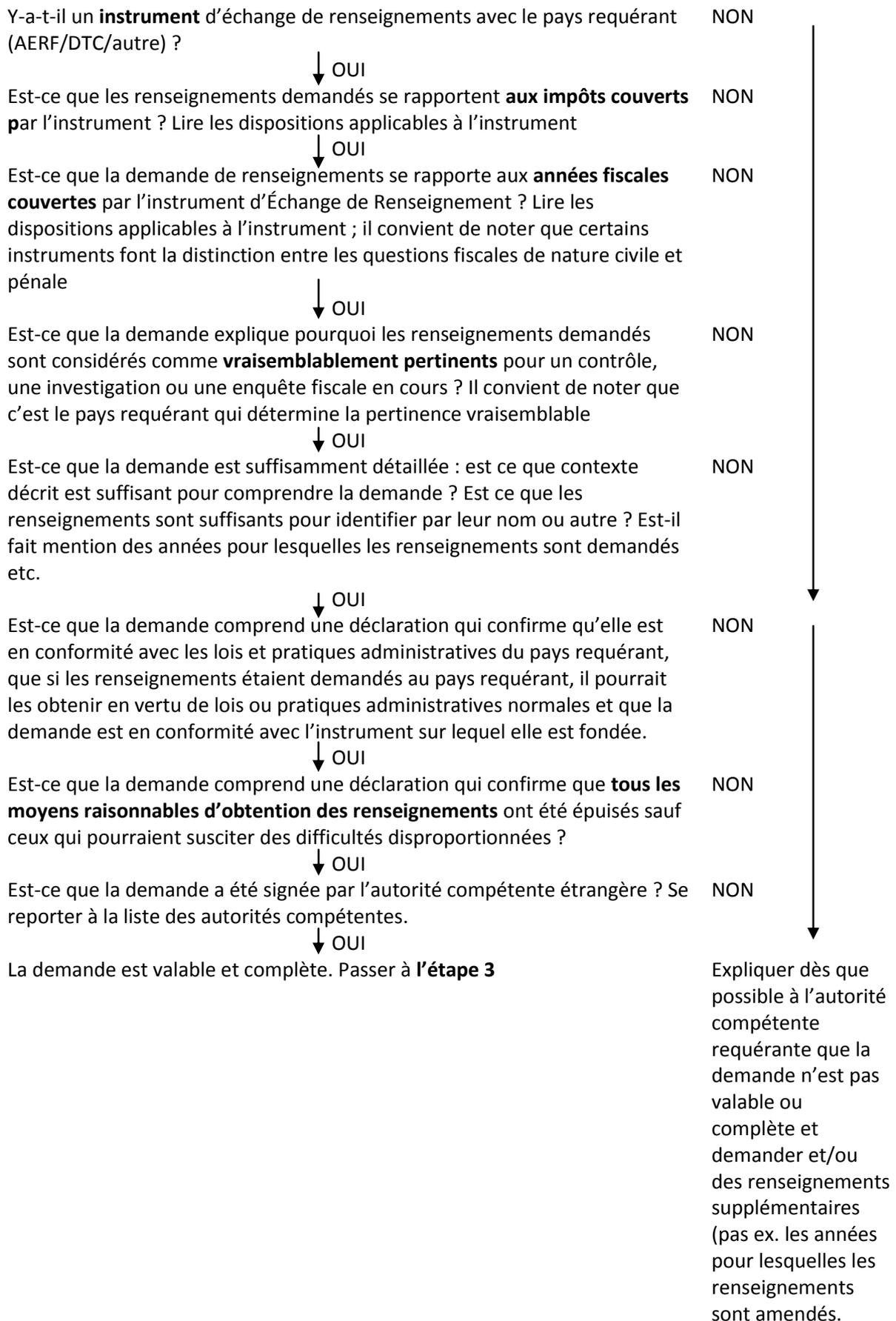
- Enregistrer la demande dans le registre des demandés avec un numéro de référence (consulter la section ci-dessous sur les processus) ;
- Accuser réception de la demande dès que possible et déterminer si la demande doit être traduite ;

- Vérifier si la demande est valable et complète ;
- Assigner la demande à un agent chargé du traitement des dossiers d'échange de renseignements.

Examen de la validité et de l'exhaustivité de la demande

Pendant le processus d'examen de la validité et du caractère complet de la demande, l'autorité compétente devra aussi considérer s'il existe des raisons pour la décliner. Ces raisons peuvent aussi émerger plus tard pendant la procédure (par exemple, elle peut opposer un refus d'obtention des renseignements en arguant que ceux-ci sont protégés par le secret professionnel de l'avocat) et ces arguments devront alors être considérés à ce moment là.

Aide mémoire pour déterminer si la demande de renseignements est valable et complète



ÉTAPE 3 : COLLECTE DES RENSEIGNEMENTS

Il convient d'accorder un caractère prioritaire à la collecte de renseignements pour un autre pays, parce que l'échange de renseignements est obligatoire et qu'une réponse prompte et complète est de nature à faciliter le même type de traitement en sens inverse. Si les renseignements ne sont pas disponibles, l'autre partie contractante doit en être informée dans les meilleurs délais par l'autorité compétente.

Dans la plupart des pays, le principe applicable est que les renseignements soient collectés comme s'ils étaient recherchés pour ses propres fins fiscales.

Les renseignements demandés peuvent être de deux types :

- Des renseignements dont dispose déjà l'administration fiscale (déclaration d'impôt, revenu déclaré, charges déduites, etc.) ; ou
- Des renseignements pouvant être obtenus par l'autorité compétente, mais nécessitant une démarche prenant plus de temps. Par exemple, il peut être nécessaire d'avoir une entrevue avec un contribuable, de procéder à un contrôle fiscal ou d'obtenir les renseignements auprès d'un tiers, comme une banque. Des renseignements complémentaires susceptibles d'être utiles devraient aussi figurer dans la réponse, même s'ils ne sont pas spécifiquement demandés.

Frais exposés dans la collecte de renseignements

Il peut arriver que la collecte des renseignements demandés entraîne des frais, par exemple, lorsque des copies de volumes importants de documents sont demandées ou que de longs ont besoin d'être traduits. Il n'existe aucune disposition standard sur la question dans les instruments d'échange de renseignements. Le modèle d'accord OCDE prévoit que la répartition des frais pour l'assistance soit déterminée par les parties contractantes mais d'autres formules sont aussi utilisées. La Convention multilatérale permet aux autorités compétentes de se consulter et de convenir sur une base bilatérale des règles qu'elles souhaitent en général appliquer et des procédures à suivre pour trouver une solution dans les cas les plus importants et coûteux. L'article 26 du modèle de Convention de l'OCDE/ONU ne contient aucune disposition quant aux frais de collecte des renseignements. Si la question se pose dans un cas particulier, il est important que l'autorité compétente requise contacte son homologue dès que possible pour trouver une solution.

En règle générale, et à moins qu'il n'en ait été convenu autrement, les frais ordinaires sont à la charge de la partie requise tandis que les frais extraordinaires sont pris en charge par la partie requérante :

- **Les frais ordinaires** comprennent les dépenses administratives et de gestion habituelles engagées par la partie requise pour l'examen des demandes de renseignements et pour y répondre comme par exemple les frais d'obtention, de copie et d'envoi de documents.
- **Les frais extraordinaires** visent à couvrir les frais supportés par des tiers comme par exemple concernant : les entretiens, les dépositions, les témoins et les témoignages lorsque la partie requérante a demandé les renseignements sous une forme

particulière et les frais liés à l'emploi d'experts, d'interprètes ou traducteurs si ces services sont demandés par la partie requérante.

Exemple de dispositions sur les frais pouvant être incluses dans un Mémoire d'entente entre autorités compétentes

Les frais ordinaires sont à la charge de la partie requise. Les frais extraordinaires sont supportés par la partie requérante.

- i) Les frais ordinaires comprenant les dépenses administratives et gestion habituelles engagées par la partie requise lors de l'examen des demandes de renseignements et pour y répondre. Les frais ordinaires comprennent entre autres :
 - Les frais d'obtention, de copie et d'envoi des documents, les frais juridiques en cas de contentieux devant les tribunaux de la partie requise.
 - Lorsque les frais ordinaires supportés par des tiers sont particulièrement élevés, ces frais seront remboursés sous réserve d'un accord préalable de l'autorité compétente de la partie requérante. En général, il est convenu que les tiers détenteurs des données ne factureront pas la production de documents lorsque ces documents doivent être obtenus en réponse à une démarche.
- ii) Les frais extraordinaires comprennent les frais raisonnables supportés par des tiers, par exemple, concernant :
 - Des entretiens, dépositions, témoins et témoignages si la partie requérante a demandé les renseignements sous une forme particulière et le recours à des experts, interprètes ou traducteurs lorsque ces services sont demandés par la partie requérante.

ÉTAPE 4 : ASSEMBLAGE ET ENVOI DE LA RÉPONSE

- L'autorité compétente préparera la réponse à la demande de renseignements.
- Dans certains pays, la réponse peut aussi être préparée par un service local des impôts et l'autorité compétente se contentera alors de vérifier la réponse. Si le droit interne le prescrit et sous réserve qu'aucune exception ne soit applicable, l'autorité compétente va ensuite notifier le contribuable. Si aucune notification n'est requise, les renseignements sont transmis à l'autorité étrangère compétente en mentionnant les limites relatives à l'utilisation des renseignements.
- Si les renseignements concernant des secrets industriels ou commerciaux, l'autorité compétente est invitée à prendre contact avec son homologue pour définir les modalités d'utilisation des renseignements et les mesures de protection que l'Etat requérant a prévues conformément à ses dispositions internes pour protéger de tels secrets.

Aide mémoire des éléments à inclure dans la réponse

L'aide mémoire suivant récapitule les éléments à inclure dans une réponse et vise à donner des indications sur ce qui pourrait figurer dans une réponse. Ils peuvent différer suivant les faits et circonstances particulières ; on notera que la réponse à une demande ne doit pas être retardée par des efforts pour obtenir tous les éléments figurant dans cet aide mémoire et que les abréviations ne doivent pas être utilisées.

- Référence à la base légale sur laquelle les renseignements sont fournis (Article sur l'échange d'une CDI, d'un Accord d'échange de renseignements, d'un Accord régional etc.) ;
- La référence à la demande en réponse de laquelle les renseignements sont fournis (inclure le numéro de référence) ;
- Les renseignements demandés y compris les copies de documents (par exemple, documents comptables, contrats, factures) ainsi que ceux non précisément demandés mais susceptibles d'être utiles sur la base des renseignements fournis en relation avec la demande ;
- La précision qu'il s'agit d'une réponse partielle ou complète. S'il s'agit d'une réponse partielle, indiquez quand il est prévu d'envoyer le complément de renseignements ;
- Des explications, le cas échéant, sur la raison pour laquelle certains renseignements n'ont pas pu être fournis sous la forme demandée ;
- Pour les sommes d'argent, la devise, les impôts éventuellement prélevés et dans ce cas, le taux et le montant de l'impôt ;
- Le type d'initiatives prises pour collecter les renseignements ;
- Les périodes fiscales pour lesquelles les renseignements sont fournis ;
- L'indication de la notification de l'échange de renseignements au contribuable ou à des tiers ;
- L'indication d'éventuelles objections à la notification du contribuable de la réception des renseignements fournis ;
- L'indication qu'il est demandé un retour d'information quant à l'utilité des renseignements ;
- Un rappel du fait que l'utilisation des renseignements fournis est soumise aux règles applicables en matière de confidentialité (par exemple, par l'application d'un tampon faisant référence à la règle de confidentialité applicable aux renseignements fournis) ;
- Le point de contact : le nom, le numéro de téléphone, le numéro de fax et l'adresse e-mail de l'inspecteur des impôts (ayant reçu délégation d'autorité compétente) qui peut être contacté si besoin est ;
- La signature de la réponse par l'autorité compétente ou la personne ayant délégation d'autorité compétente.

Si aucune réponse partielle ou complète ne peut être envoyée dans les 90 jours suivant la demande, des informations sur l'état d'avancement de la demande devraient être envoyées à l'autorité requérante.

Langue de la réponse

A moins que les partenaires n'en aient convenu autrement dans le cadre d'un mémorandum d'entente, la réponse devrait être préparée dans la langue de la partie requise et accompagnée, si possible, d'une traduction dans la langue de la partie requérante ou une troisième langue commune. Lors d'une réponse à une demande de renseignements, il peut y avoir des problèmes pour traduire des documents joints comme les contrats, la correspondance professionnelle, les factures etc. si aucune traduction n'est fournie, l'autorité compétente pourrait fournir un résumé des documents dans la langue de la partie requérante ou une autre langue convenue/ou au moins identifier les parties pertinentes des documents joints.

Délai de réponse

A moins qu'il n'en ait été convenu autrement par les autorités compétentes (par exemple, dans un Mémorandum d'accord), les autorités compétentes peuvent appliquer les meilleures pratiques ci-après :

- Lorsque les renseignements demandés sont en possession de l'autorité fiscale, envoyer les renseignements dans les **deux mois** suivant la réception de la demande ;
- Lorsque les renseignements demandés ne sont **pas** en possession de l'autorité fiscale, envoyer les renseignements dans les six mois suivant la réception de la demande.

PARTIE REQUÉRANTE

L'autorité compétente requérante devra :

- Accuser réception de la réponse,
- Faire traduire la réponse si besoin est, et
- Mettre les renseignements à disposition de l'inspecteur des impôts en ayant fait la demande, en veillant à ce que la confidentialité des renseignements soit préservée et lui demander un retour d'information.

ÉTAPE 5 : RETOUR D'INFORMATION

Un retour d'information régulier, ponctuel et détaillé entre autorités compétentes est important pour encourager la coopération. Les avantages du retour d'information qui ont été rapportés comprennent :

- Une amélioration des délais de réponse aux demandes de renseignements ;
- Des améliorations dans la qualité des renseignements échangés ;
- Une plus grande volonté à consacrer des ressources pour répondre aux demandes de renseignements impliquant beaucoup de temps et d'efforts ;

- Une plus grande volonté à fournir les renseignements spontanés ;
- Une augmentation des contrôles fiscaux simultanés ;
- Une plus grande priorité donnée aux cas d'échange de renseignements par les services de contrôle fiscal ;
- Une plus grande volonté de la part des autorités compétentes à signer des accords et autres formes mutuels pour l'amélioration des processus d'échanges de renseignements.

Type d'information pouvant être fournie

- Détails des redressements d'impôt et impôts supplémentaires recouverts (dans la mesure où cette information n'est pas considérée comme confidentielle dans le pays ayant demandé les renseignements) ;
- Méthodes d'évasion fiscale détectées et autres détails pertinents pouvant être utiles au pays ayant fourni les renseignements demandés ;
- Evaluation globale de l'utilité des renseignements pour l'autorité fiscale ;
- Remerciements et appréciation du fait que la demande de renseignements ait été traitée en priorité.

Encourager le retour d'information

Lorsqu'elle sollicite un retour d'information de la part de l'inspecteur des impôts sur des renseignements reçus, l'autorité compétente peut joindre un formulaire papier ou électronique pour le retour d'information lors de l'envoi des renseignements à l'inspecteur des impôts qui les a demandés. Les méthodes de retour d'information par voie électronique doivent être encouragées dans la mesure du possible (par ex. e-mail). De la même manière, un formulaire pour le retour d'information pourrait être joint aux renseignements spontanés reçus par l'autorité compétente lors de leur envoi au service de contrôle fiscal compétent pour suite à donner (un exemple de modèle de formulaire de retour d'information est fourni à l'annexe 4).

PARTIE REQUISE

ÉTAPE 6 : RÉCEPTION ET ANALYSE DU RETOUR D'INFORMATION

L'inspecteur des impôts ayant fourni les renseignements ainsi que son supérieur hiérarchique devraient prendre connaissance des retours d'information reçus de l'étranger relatifs aux renseignements qui ont été envoyés soit en réponse à une demande ou fournis spontanément.

La pertinence de l'échange spontané

Les inspecteurs des impôts peuvent trouver des renseignements qui les amènent à soupçonner que le contribuable faisant l'objet du contrôle se livre à des activités de fraude ou d'évasion fiscale dans un pays étranger. Ils peuvent fournir ces renseignements aux autorités fiscales étrangères pour qu'elles les utilisent en vue d'identifier un possible risque fiscal. La fourniture de renseignements spontanés peut aussi permettre à tous les pays impliqués de se familiariser avec les nouveaux schémas de planification fiscale agressive et autres méthodes d'évasion fiscale.

Etant donné que l'échange spontané résulte souvent en des redressements importants, les autorités fiscales devraient par conséquent, examiner systématiquement les renseignements reçus pour identifier un risque fiscal éventuel.

Réception d'un échange spontané

- Accuser réception des renseignements ;
- Vérifier si les renseignements reçus révèlent une indiscipline fiscale. L'échange spontané peut également se révéler utile pour identifier les lacunes éventuelles dans la loi fiscale et inciter les pays à considérer des amendements législatifs ;
- Evaluer les renseignements et, le cas échéant, les transmettre pour action aux autorités d'investigation appropriées ;
- Demander un retour d'information des services de contrôle sur l'utilité des renseignements et les transmettre à l'autorité compétente ayant fourni spontanément les renseignements. Le retour d'information peut inclure le détail des redressements d'impôts, des méthodes d'évasion fiscale détectées et une évaluation globale de l'utilité des renseignements pour l'administration fiscale. Un retour d'information régulier, ponctuel et détaillé entre les autorités compétentes est important car il motive à échanger spontanément d'autres renseignements à l'avenir.

Initier un échange spontané

Quel type de renseignements peut être fourni spontanément ?

Plusieurs circonstances peuvent survenir motivant un échange spontané de renseignements de la part d'un inspecteur des impôts par le biais de son autorité compétente.

L'échange spontané de renseignements devrait être considéré quand, par exemple :

- En cas de soupçons de pertes fiscales significatives dans un autre pays ;
- Si des paiements sont effectués à des résidents d'un autre pays et il est suspecté que ces paiements n'ont pas été déclarés ;
- Si une personne imposable obtient un dégrèvement ou une exonération d'impôts dans un pays et ceci peut engendrer une augmentation de l'impôt à payer par cette personne dans un autre pays ou peut la rendre impossible ;

- Si des renseignements collectés pendant un contrôle fiscal révèlent que les résidents d'un autre pays sont impliqués dans un montage impliquant un pays à faible imposition ;
- S'il existe des raisons de supposer que le même schéma d'évasion fiscale identifié pendant un contrôle fiscal peut être utilisé dans d'autres pays.

Comment procéder à un échange spontané en pratique

Lorsqu'un inspecteur des impôts identifie des renseignements susceptibles d'être échangés spontanément, il doit tout d'abord se concerter avec son supérieur hiérarchique ou le contact régional chargé de l'échange de renseignements pour déterminer si les renseignements valent la peine d'être transmis au pays partenaire en matière d'échange de renseignements. Dans ce cas, l'inspecteur des impôts envoie une fiche à son autorité compétente par le biais des circuits officiels habituels.

Pour faciliter l'échange spontané il est recommandé d'avoir un formulaire électronique ou papier standard auquel est joint un formulaire de retour d'information.

Certaines administrations fiscales ont des programmes informatiques permettant aux inspecteurs des impôts d'initier des échanges spontanés et de les adresser à leur autorité compétente pour transmission à un pays étranger lorsqu'un risque fiscal a été détecté. Un formulaire standard ou un aide mémoire peut être fourni pour guider les inspecteurs dans la rédaction d'un échange spontané.

Aide mémoire des éléments à inclure dans un échange spontané

- La référence à l'instrument sur la base duquel des renseignements sont fournis.
- L'identité de la ou des personne(s) concerné(es) par les renseignements : nom, date de naissance (pour les individus) statut marital (le cas échéant), numéro d'identification fiscale (NIF) et adresse (y compris adresses e-mail ou internet, si connues).
- L'identité de la personne à l'origine de l'obtention des renseignements et le cas échéant sa relation avec la ou les personnes(s) concerné(es) par les renseignements : nom, statut marital (le cas échéant), NIF (si connu), adresses (y compris les adresses e-mail ou internet si connues), numéro de référence de constitution dans le cas d'une entité juridique (si connu), tableaux, diagrammes ou autres documents illustrant les relations entre les personnes impliquées.
- Si les renseignements impliquent un paiement ou une transaction par le biais d'un intermédiaire, les noms, adresse de l'intermédiaire y compris s'il s'agit d'informations bancaires le nom et l'adresse la succursale ainsi que le numéro de compte bancaire.
- Les renseignements collectés et une explication de leur intérêt pour l'autre autorité compétente (pour les montants, indiquer la devise utilisée).
- La méthode utilisée pour obtenir les renseignements et leur source (par ex déclaration d'impôts, renseignements fournis par un tiers, etc.)
- Préciser si le contribuable ou un tiers a été informé de l'échange (si cela est prévu en droit interne)

- Des objections éventuelles à la notification du contribuable de la réception des renseignements
- Préciser un retour d'information sur l'utilité des renseignements fournis est demandé (si oui joindre un formulaire de retour d'information)
- Rappeler que l'utilisation des renseignements fournis est soumise aux règles de confidentialité applicables.
- Nom, numéro de téléphone et adresse électronique du fonctionnaire des impôts à contacter si besoin (si cette personne a délégation d'autorité compétente).

Envoi des renseignements

L'autorité compétente devrait procéder à une vérification finale, ajouter sa signature et envoyer les renseignements à son homologue du pays concerné par courrier recommandé ou dans un format électronique sécurisé.

Comment promouvoir et encourager l'utilisation de l'échange de renseignements spontané

L'effectivité et l'efficacité de l'échange spontané dépend beaucoup de la motivation et de l'initiative des fonctionnaires des impôts. Il est donc important de rappeler régulièrement aux services locaux qu'ils devraient transmettre à l'autorité compétente les renseignements susceptibles d'être utiles à un partenaire conventionnel. Les administrations fiscales devraient encourager et promouvoir l'utilisation de l'échange de renseignements spontané. Les stratégies pour y parvenir peuvent comprendre :

- La publication de statistiques d'échanges spontanés dans les rapports annuels ;
- Des formations de sensibilisation complètes, régulières et bien ciblées des fonctionnaires des impôts ;
- Des memoranda d'entente et autres instruments similaires visant à encourager, promouvoir et faciliter un échange spontané effectif de renseignements ;
- L'encouragement à un retour d'information car c'est un facteur important pour motiver l'échange spontané (voir un modèle de formulaire de retour à l'annexe 4).