

# Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales



Philippe DEROUIN  
Avocat au barreau de Paris

Les avancées de l'échange international d'informations à des fins fiscales sont telles que la mondialisation touche à son tour le contrôle fiscal : 148 États et territoires participent au Forum mondial organisé par l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations. La plupart d'entre eux sont engagés dans l'échange automatique et 98 ont déjà adopté la norme commune de déclaration d'échange automatique d'informations relative aux comptes financiers. L'échange d'informations à la demande sur le fondement de milliers de conventions fiscales bilatérales a également progressé et commence à être contrôlé par les tribunaux. Cette collecte de données globales entraîne l'efficacité accrue des contrôles fiscaux. Les droits des contribuables doivent être protégés et augmentés en conséquence. Le nouveau transfert d'informations aux administrations fiscales doit être confronté aux normes de protection des données personnelles, notamment celles du règlement européen n° 2016/679 qui entrera en vigueur le 25 mai 2018. Le traitement différencié des revenus en provenance ou à destination de l'étranger a largement été éliminé lorsque l'échange international d'informations réduit l'incertitude des faits étrangers. Jouer sur un pied d'égalité doit être entendu dans les deux sens.

*The developments in international exchange of information for tax purposes have been such that globalisation is reaching the verge of tax audit. 148 countries participate in the World tax forum on transparency and exchange of information. Most of them are dedicated to the automatic exchange of information (AEOI) and 98 of them are presently implementing the OECD's Multilateral competent authority agreement for the Common reporting standard (CRS MCAA) for the exchange of information on financial accounts. The exchange of information on request (EIOR) under thousands of bilateral agreements also progressed extremely and occasionally came under court scrutiny. As a result, the efficiency of tax audits will be increased as they are initiated and conducted upon data collected on a global basis. Taxpayers' rights must be protected and indeed enhanced accordingly. The increased access to worldwide data by the national tax authorities needs to be checked to the international standards of protection of personal data and movement of such data, especially in the light of the EU regulation 2016/679 to be applied from 25 May 2018. Unequal tax treatments of foreign inbound or outbound incomes has been largely eliminated where the international exchange of information reduces the uncertainty of foreign facts. Level playing field should work both ways.*

Initié dès la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle entre la France et ce qui n'était pas encore les pays du Benelux, développé pendant la seconde moitié du XX<sup>e</sup> siècle avec la multiplication des conventions bilatérales pour prévenir les doubles impositions et la fraude fiscale comportant des clauses d'échange de renseignements, l'échange international d'informations à des fins fiscales a pris des dimensions nouvelles depuis une vingtaine d'années avec la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et contre les paradis fiscaux.

Le sujet est devenu d'une intense actualité avec la mise en place de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers qui touche le plus

grand nombre d'entreprises et de particuliers et qui a donné lieu en France à une série de dispositions législatives (en dernier lieu la seconde loi de finances rectificative pour 2017 du 28 décembre 2017) et de textes réglementaires. L'arrêté du 25 juillet 2017 sur le traitement automatisé des données personnelles correspondantes, dit « EAI », a fait l'objet d'un cahier des charges déposé à la CNIL. Il est contesté par un recours pendant devant le Conseil d'État sous le numéro 414.780.

Le mode, plus traditionnel, d'échanges d'informations à la demande, ne connaît pas d'innovations aussi radicales mais son domaine s'est également étendu et sa

pratique s'est perfectionnée depuis la création, en 2001 par l'OCDE, du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, restructuré en 2009 à l'appel du G20 et qui compte désormais 148 membres depuis l'adhésion de la Mongolie en janvier 2018. L'échange d'informations à la demande devrait se développer encore avec les indications provenant de l'échange automatique.

L'un et l'autre modes d'échange d'informations à des fins fiscales augmentent les informations et les éléments de preuve à la disposition des administrations nationales pour exercer leurs prérogatives en matière de contrôle fiscal. Ainsi, la mondialisation atteint à son tour les données du contrôle fiscal.

La mise en place de l'échange automatique se traduit par la collecte systématique d'informations que permettent les progrès de l'industrie numérique. À telle enseigne que la matière est essentiellement technique et relève principalement des informaticiens et autres spécialistes du traitement automatique des informations. Il n'y a qu'à parcourir le cahier des charges déposé par la DGFIP à la CNIL en vue de l'arrêté du 5 juillet 2017. La fiscalité ne réside que dans la finalité de l'utilisation des données transmises, rarement fiscales par elles-mêmes. L'essentiel des dispositions législatives et réglementaires nouvelles tendent à instaurer de nouvelles obligations formelles à la charge des établissements financiers et des entreprises, voire des particuliers. La fonction « conformité » ou « *compliance* » en est considérablement accrue.

Comme trop souvent en pareil cas, spécialement en France, ces obligations nouvelles sont assorties de contrôles et de sanctions multiples. C'est ainsi qu'on voit des textes fiscaux instaurer, en sus des contrôles fiscaux, des contrôles de l'Autorité des marchés financiers et de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution. Les mêmes textes cumulent les sanctions disséminées entre le Code général des impôts, le Code monétaire et financier voire la réglementation disciplinaire, encourues par les uns et les autres, voire par les mêmes. Le moins qu'on puisse dire est que cela ne facilite pas les échanges économiques internationaux, les vrais. Ceux qui assurent la prospérité et la paix mondiales. Les directives européennes et autres accords multilatéraux ne sont pas si répressifs et se voudraient plutôt protecteurs des usagers.

Ces obligations et risques de sanctions imposés aux intermédiaires financiers et autres entreprises ont naturellement des conséquences défavorables sur l'accès des particuliers aux services correspondants. On en voit l'exemple avec les « Américains accidentels » auxquels l'accès aux services bancaires, même de

base, est refusé par les établissements peu soucieux de mettre en place des programmes de conformité coûteux et d'encourir des sanctions de la législation FATCA. À quand la même attitude vis-à-vis des étudiants européens qui vont suivre un programme Erasmus dans un État autre que leur État d'origine où ils ont leur compte bancaire? La mondialisation du contrôle fiscal a ses victimes collatérales.

L'information accrue des administrations fiscales a-t-elle au moins quelque contrepartie pour les contribuables? On a longtemps souligné la dissymétrie de l'information entre l'administration fiscale – informée peu et tardivement – et les contribuables, spécialement au regard, pour ainsi dire, des actifs et comptes financiers des particuliers à l'étranger ou des activités des entreprises à l'international. Avec les obligations déclaratives accrues des contribuables et intermédiaires financiers et l'échange d'informations en temps réel entre les administrations, la dissymétrie de l'information s'atténue, voire se renverse. Les contribuables, particuliers comme entreprises, ne devraient-ils pas bénéficier également de la meilleure information de l'administration? Ne devraient-ils pas être protégés contre les risques de défaillance du système?

Sans entrer dans les détails de la réglementation, pour lesquels j'atteins vite mon degré d'incompétence, je vous propose d'examiner successivement, dans une première partie, les principales modalités de l'échange d'informations à des fins fiscales avec les obligations accrues qui en découlent pour les contribuables et les intermédiaires, financiers et autres. Puis, dans une seconde partie, j'envisagerai les droits et contreparties auxquels peuvent prétendre les contribuables.

## **I. Les obligations accrues destinées à permettre l'échange international d'informations à des fins fiscales**

Deux mécanismes bien distincts, dans leur principe et dans leurs implications : l'échange automatique et l'échange à la demande. On n'abordera pas l'échange spontané.

### **A. L'échange automatique d'informations**

#### **1) Informations financières**

L'échange automatique d'informations sur les comptes financiers a été instauré, à la suite de la loi américaine FATCA du 18 mars 2010, par des accords bilatéraux avec les États-Unis (avec la France le 14 novembre 2013), puis par l'accord multilatéral

entre les autorités compétentes conclu à Berlin le 29 octobre 2014 sous l'égide de l'OCDE et qui regroupe actuellement 98 signataires et par la directive européenne 2014/107/UE du 9 décembre 2014 et quelques accords entre l'Union européenne et des États voisins. Ces instruments prévoient essentiellement la transmission du montant des soldes de comptes financiers détenus par des non-résidents.

Quels comptes ?

- les comptes bancaires mais aussi les comptes de titres, les contrats d'assurance, etc., par exemple, une ligne de registre de titres nominatifs est un compte ;
- certains comptes sont dispensés d'être déclarés : comptes à faible risque, comptes de retraite, épargne réglementée, épargne salariale...

Quels éléments de ces comptes ?

- les soldes à la fin de chaque année civile ;
- certains mouvements et notamment certains revenus perçus, tels que dividendes et autres revenus financiers, par extension de ce que prescrivait la directive 2003/48/CE sur la fiscalité de l'épargne qui a servi de modèle (§ 4 de la directive 2011/16/UE) et de ce qu'énonce l'imprimé fiscal unique (IFU) pratiqué en France.

Qui déclarer ?

- les non-résidents titulaires de ces comptes ;
- *quid* des « ayants droit économiques » ou « bénéficiaires effectifs » ?

Qui doit déclarer ?

- l'établissement financier en relation la plus directe avec l'investisseur ;
- entités non déclarantes.

L'Union européenne avait mis en place de semblables échanges, de portée plus modeste, sur la fiscalité de l'épargne dès 2005 par une directive 2003/48/CE qui concernait les épargnants privés et les paiements d'intérêts. Elle a été abrogée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 puisqu'elle interférait avec la nouvelle législation. On peut se demander si les informations recueillies et transmises pendant 10 ans avaient été utiles, ou même exploitées.

Mais la finance n'est pas le seul domaine d'échange automatique d'informations à des fins fiscales.

## 2) Autres informations échangées automatiquement

Du côté des entreprises, l'échange automatique des déclarations d'opérations intra-européennes en ma-

tière de TVA est pratiqué depuis des décennies en matière d'échanges de biens et depuis 2010 en matière de services.

Ici encore, on peut se demander l'usage qui en est fait par les administrations auxquelles sont transmises ces déclarations lorsque l'administration française persiste à considérer comme ayant exercé une « activité occulte » en France les sociétés européennes qui ont accompli toutes formalités de publicité dans le pays de leur siège, et notamment mis en ligne leurs comptes annuels, conformément aux directives en vigueur depuis cinquante ans, et dont les déclarations d'échange de biens ou de services avec des entreprises françaises lui ont été transmises en temps réel.

En matière d'impôts directs sur les résultats, la directive 2015/2376/UE du 8 décembre 2015 a également prévu l'échange automatique de rescrits fiscaux en matière transfrontalière et d'accords préalables de prix de transfert. S'agissant d'échanges directs entre États, aucune législation ou réglementation ne semble avoir été prise pour les mettre en œuvre.

Parmi les derniers nés, l'accord multilatéral entre autorités compétentes sur l'échange des déclarations pays par pays signé à Paris le 27 janvier 2016 regroupant actuellement 68 pays, met en œuvre l'action 13 du projet BEPS élaboré par l'OCDE. Le même échange automatique est prévu par des accords bilatéraux et, en Europe, par la directive 2016/881/UE du 25 mai 2016.

La déclaration pays par pays et l'échange automatique avec les États étrangers sont prévus, en France, par l'article 223quinquies, C, du Code général des impôts et la liste des États actuellement concernés a été publiée par un arrêté du 6 juillet 2017. Un accord entre la France et les États-Unis a été conclu sur ce point le 13 décembre 2017 et devrait dispenser les filiales françaises de groupes américains de leurs obligations déclaratives en France.

Enfin, mais ce n'est que provisoire sans doute, la Commission européenne a présenté, le 21 juin 2017, une proposition de directive tendant à obliger les intermédiaires à communiquer des informations aux autorités fiscales sur les « dispositifs transfrontières complexes » de planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Les informations ainsi transmises seront ensuite échangées automatiquement avec d'autres autorités fiscales dans l'Union. L'échange serait effectué via un répertoire central des dispositifs fiscaux auquel tous les États membres auraient accès.

## B. L'échange d'informations à la demande

L'échange de renseignements à la demande est prévu depuis longtemps dans les conventions bilatérales pour prévenir la double imposition et la fraude fiscale (article 26 des modèles de convention OCDE et ONU). Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a également élaboré en 2002, en liaison avec des États et territoires anciennement réputés « paradis fiscaux », un modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (« *tax information exchange agreements* » ou TIEA).

On ne dispose pas d'inventaire récent mais plus de 700 TIEA avaient été conclus fin 2011. Il y en a désormais vraisemblablement plusieurs milliers. Depuis 2015, le modèle de TIEA comporte aussi une clause d'échange automatique d'informations.

Depuis la révision du modèle OCDE en 2005, le standard essentiel de l'échange d'informations à la demande, également énoncé à l'article 1<sup>er</sup> de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011, est la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés pour l'application de la convention ou de la législation nationale. Cette formule tend à permettre l'échange le plus large possible sans que cela s'étende aux « recherches tous azimuts » ou « pêche » aux renseignements (« *fishing expedition* »). Elle a été analysée par la Cour de justice de l'Union européenne dans son récent arrêt du 16 mai 2017 (*Berlioz investment*, C-682/15, *Dr fisc.*, 2017, n° 42, comm. 506, étude J. TUROT).

Sous cette réserve, le principe de cet échange à la demande est que l'initiative, l'objet et l'étendue de la demande sont définis par l'État requérant cependant que la collecte des informations relève de la législation et de la pratique de l'État requis.

### 1) Dans l'État requis

Lorsqu'il est saisi d'une demande de renseignements, l'État requis procède conformément à sa législation et à sa pratique administrative normale (§ 3 de l'article 26 du modèle OCDE, §§ 2 et 3 de l'article 17 et § 1 de l'article 18 de la directive 2011/16/UE).

L'échange à la demande ne peut pas obliger l'État requis à révéler des secrets, commerciaux ou autres, dont la communication serait contraire à l'ordre public (§ 3 de l'article 26 du modèle OCDE et § 4 de l'article 17 de la directive 2011/16/UE). En revanche, cette protection ne s'étend pas au secret bancaire ni à celui des mandataires et fiduciaires (§ 5 de

l'article 26 du modèle OCDE et considérant 20 de la directive 2011/16/UE). La question a donné lieu à débat avec la Suisse sous l'empire des textes antérieurs (X. OBERSON, « Commentaire de l'article 26 du modèle OCDE », septembre 2013). Elle est désormais universellement acquise.

Les possibilités de contestation dans l'État requis ont été réduites et leur examen, en justice ou autrement, a été enfermé dans de brefs délais. L'efficacité de ces recours expéditifs a été une condition du retrait de Jersey, des Bermudes et des Îles Vierges britanniques de la liste française des États et territoires non coopératifs.

L'efficacité des échanges de renseignements est un des critères d'appréciation retenus par le forum mondial pour l'examen des pratiques nationales (« *peers review* ») et le classement des États selon leur degré de conformité (« *compliance* »).

Cette appréciation n'est pas la même que celle d'organisations non gouvernementales comme *Tax justice network* (TJN) qui classe la Suisse et les États-Unis aux premiers rangs des contributeurs au secret financier international, alors qu'ils sont tous les deux « *largely compliant* » (« conforme pour l'essentiel ») selon le Forum mondial intergouvernemental.

### 2) Dans l'État requérant

Le contribuable concerné n'a aucun droit d'information ou de participation à la demande d'assistance ou à l'enquête (CJUE, 22 octobre 2013, *Jin Sabou*, C-276/12). Désormais l'administration française doit cependant l'informer de la demande d'assistance pour bénéficier de l'extension du délai de reprise à raison du délai de réponse de l'État requis.

Lors de la réception et de l'exploitation des informations reçues par l'État requérant, le Conseil d'État français a une conception extrêmement protectrice des prérogatives de l'administration en considérant que le secret prévu par les clauses d'échange de renseignements serait opposable au contribuable (Conseil d'État, 30 juin 1995, *Fontana*, n° 140891, *RJF*, 8-9/95, n° 990). L'administration ne serait tenue de lui communiquer, s'il le demande, que les documents utilisés pour procéder aux redressements (Conseil d'État, 24 juillet 2009, *Sté Fis-Vopart*, n° 309278, *RJF*, 11/09, n° 931).

En cas de contentieux fiscal, le juge administratif de l'impôt ne peut se fonder sur les éléments provenant de l'assistance administrative produits par l'administration qu'après leur communication aux parties

(Conseil d'État, 4 juin 2008, *Sté Sparflex*, n° 301776, *RJF*, 10/08, n° 1055, concl. N. LESCOT).

Mais, à l'heure actuelle, les juges administratifs de l'impôt ne permettent pas aux contribuables d'avoir accès – ni lors du contrôle ni lors du contentieux – aux éléments recueillis de l'étranger que l'administration n'invoque ni n'utilise à l'appui des rectifications qu'elle propose, c'est-à-dire ceux qui pourraient leur être favorables.

Il reste donc beaucoup à faire, comme on va le voir dans la seconde partie.

## II. Les garanties et droits des contribuables faisant l'objet des informations échangées

Autant les instruments juridiques destinés à promouvoir l'efficacité des contrôles fiscaux au moyen de l'échange d'informations sont nombreux et foisonnants, autant les dispositifs assurant les garanties des personnes concernées et leur accordant des droits en raison de la transparence accrue sont discrets et fragmentaires.

Cette seconde partie est moins un inventaire du droit positif qu'un agenda du droit à construire. On examinera successivement les garanties des droits individuels et les contreparties de l'information.

### A. Les garanties des droits fondamentaux des personnes concernées par l'échange d'informations à des fins fiscales

#### 1) Protection des données personnelles

De façon embarrassée, la directive 2011/16/UE prévoyait que les échanges d'informations à des fins fiscales étaient soumis aux dispositions d'application de la directive 95/46/CE qui régissait alors la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données.

Dans le même temps, elle prévoyait toutefois que les États membres limitent la portée des obligations et des droits dans la mesure où cela était nécessaire afin de sauvegarder un intérêt économique ou financier important d'un État membre ou de l'Union européenne, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, ce qui n'était ni explicite ni bien contraignant.

Désormais, la matière est régie par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et spécialement son article 8 et par le règlement (UE)

n° 2016/679 du 27 avril 2016 qui a remplacé les précédentes directives et dont chacun, ou presque, sait qu'il est applicable à partir du 25 mai 2018 de sorte que chaque entreprise ou organisation est invitée à se mettre en conformité.

Je laisse à de plus compétents que moi le soin de présenter les protections qui en résultent. Deux ou trois observations cependant :

- 1° des limitations à certaines protections des données personnelles peuvent encore être justifiées par un intérêt économique et financier important pourvu qu'elles « respectent l'essence des libertés et droits fondamentaux et constituent une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique » pour garantir l'intérêt en question ;
- 2° le transfert de données à caractère personnel vers des pays tiers est assez longuement réglementé par un chapitre V, composé de 7 articles qui pourraient mériter d'autant plus de considération que c'est dans ce domaine qu'une précédente directive avait été annulée par la Cour de justice ;
- 3° toute personne physique ou morale a un droit de réclamation et un droit de recours effectif « si elle considère que le traitement de données à caractère personnel la concernant constitue une violation du règlement » (articles 77 et 78).

La conclusion paraît s'imposer : les systèmes d'échange d'informations à des fins fiscales doivent préserver la protection des données à caractère personnel et nous sommes à la veille d'une période au cours de laquelle la conformité des systèmes administratifs à ces exigences sera examinée plus attentivement.

Je suppose que la Commission européenne et les États membres en sont conscients et vont prendre les mesures appropriées. À défaut, le stimulateur essentiel du droit de l'Union européenne et de la protection des droits fondamentaux qu'est le recours individuel des intéressés pourra les y inciter, voire les y contraindre.

#### 2) Autres droits fondamentaux

Les droits de la défense du contribuable qui a fait l'objet d'un échange d'informations paraissent exiger la communication de ces informations au contribuable en question. Non seulement celles que l'administration aura choisies pour fonder des redressements, comme c'est le cas actuellement en France en application de l'article L.76 B du Livre des procédures fiscales (LPF), mais toutes les informations recueillies au moyen de l'échange international, y

compris celles qui pourraient être favorables au contribuable lui-même.

Le reste du chapitre est à écrire; pour une autre conférence?

## B. Les droits reconnus ou à reconnaître aux contribuables en contrepartie de la transparence accrue

L'ignorance de l'étranger est trop souvent prétexte à mesures discriminatoires pour que la matière fiscale n'en soit pas immune. Certaines dispositions législatives comme plusieurs pratiques administratives en fournissent malheureusement de quotidiens exemples. L'échange international d'informations devrait améliorer la connaissance de l'étranger par l'administration des impôts et limiter ces discriminations, tant pour l'imposition des revenus entrants en provenance de l'étranger que des revenus sortants payés à des non-résidents. C'est parfois vérifié mais beaucoup reste à faire. Tant sur le fond du droit que lors des contrôles.

### 1) L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur de non-discrimination ou d'égalité de traitement fiscal

Parmi les justifications avancées pour défendre des dispositions qui traitent différemment des situations semblables au motif que l'une d'elles comporte un élément d'extranéité – telles que la différence d'imposition de revenus en provenance ou à destination de l'étranger par rapport à une situation purement nationale – figure l'efficacité des contrôles fiscaux. La jurisprudence de la Cour de justice est constante sur ce point depuis des lustres. Le Conseil d'État s'est engagé sur cette voie pour rejeter plusieurs questions prioritaires de constitutionnalité.

Mais la Cour de justice prend en considération les moyens que procure l'échange d'informations à des fins fiscales, entre États membres comme avec les pays tiers, pour apprécier la proportionnalité de l'atteinte à l'égalité et à l'exercice des grandes libertés protégées par le droit de l'Union (voir notamment CJUE, 10 avril 2014, *Emerging markets series of DFA Investment trust company*, C-190/12 et 24 novembre 2016, *SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, C-464/14).

Le législateur fiscal français en a tiré la conséquence à plusieurs reprises.

C'est ainsi qu'un nombre croissant de dispositions favorables de la loi fiscale sont expressément applicables aux situations impliquant un ou plusieurs

États membres de l'Union européenne ou autres États ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

Sont notamment concernés :

- le 2 de l'article 119 *bis* et l'article 119 *quinquies* du CGI sur les retenues à la source sur les produits distribués à certains non-résidents ou à des organismes de placement collectif. Étrangement, la rédaction est différente pour les distributions aux organismes sans but lucratif (article 219 *bis*) mais la pratique administrative semble s'être alignée au bénéfice d'organisme de pays tiers pratiquant un haut niveau de coopération fiscale;
- le 2° de l'article 158 du même Code, sur l'abattement de 40 % applicable, désormais sur option, aux dividendes reçus par les particuliers;
- les articles 150-0 B, 150-0 *Bter* et 210-0 A sur le régime des fusions de sociétés et le sursis ou le report d'imposition des plus-values d'échanges d'actions;
- le 3° de l'article 990 E sur l'exonération de taxe annuelle de 3 % sur les immeubles détenus par certaines entités.

La solution n'est pas généralisée et mériterait vraisemblablement de l'être, au moins dans les matières relevant de la liberté de circulation des capitaux applicable aux pays tiers.

Indépendamment de l'extension de régimes fiscaux favorables, l'échange d'informations à des fins fiscales devrait faciliter la preuve, par les non-résidents, que l'impôt sur leur revenu net imposable, après déduction des charges professionnelles, est inférieur à la retenue à la source qui a été pratiquée sur le montant brut qui leur a été versé, de manière à obtenir le remboursement de l'excédent. La solution est acquise pour les personnes physiques et les retenues des articles 182 A et 182 B du Code général des impôts (Conseil d'État, 17 février 2015, *Fisichella*, n° 373230, *Dr. fisc.*, 2015, n° 18, comm. 297, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note A. MAITROT DE LA MOTTE).

Pourquoi en irait-il différemment à l'égard des personnes morales? L'argument selon lequel « l'administration fiscale ne dispose pas de moyens de contrôle dès lors qu'elles ne résident pas sur le territoire national », retenu par le Conseil d'État dans sa décision *Easysvista II* pour refuser le renvoi d'une QPC (Conseil d'État, 17 juillet 2017, n° 407269) n'emporte pas la conviction lorsque l'échange d'informations est effectif.

## 2) L'échange d'informations à des fins fiscales, facteur d'apaisement des contrôles fiscaux

Trop souvent, dans la pratique des contrôles fiscaux, la présence d'un élément d'extranéité est perçue par l'administration comme une présomption d'évasion fiscale. L'obtention d'informations en provenance de l'étranger devrait être de nature à dissiper cette suspicion.

La procédure amiable entre autorités compétentes pour régler les différends relatifs à l'application d'une convention bilatérale devrait être la suite naturelle ou logique de l'exploitation des informations échangées lorsque les administrations nationales en tirent des conséquences divergentes.

Les informations échangées devraient réduire les cas dans lesquels les États de la source des revenus et les États de résidence des contribuables divergent sur la qualité de résident de l'autre État ou sur la nature des revenus soumis à retenue à la source ouvrant droit à crédit d'impôt.

L'utilisation unilatérale des informations obtenues pour établir des impositions sans concertation avec l'administration de l'autre État qui avait précédemment pris position, à tort ou à raison, ne paraît pas conforme à l'obligation d'exécuter de bonne foi les traités internationaux.

Plus grave : comment envisager la qualification d'activité occulte (avec l'extension du délai de reprise et

la pénalité de 80 % que cela entraîne) lorsque l'administration dispose à la fois d'informations et documents accessibles au public et d'informations provenant de l'échange international de renseignements sur une entreprise étrangère qui accomplit des activités en France? Suffit-il qu'elle ne soit pas enregistrée au greffe d'un tribunal de commerce français ou d'un centre de formalités des entreprises français? La loi ne comporte pas cette restriction géographique mais certains agents de l'administration ont tendance à la sous-entendre, voire à l'y ajouter.

Une conception plus réaliste, voire simplement respectueuse des textes nationaux et européens, devrait conduire à écarter toute qualification d'occulte, spécialement dans le cas des entreprises européennes qui ont satisfait aux formalités de publicité dans leur État d'origine et à leurs obligations de déclaration de leurs opérations intra-européennes avec des entreprises nationales.

## Conclusion

L'échange international d'informations à des fins fiscales prend une ampleur mondiale et le volume des échanges promet d'être colossal. L'efficacité des contrôles fiscaux a vocation à en être améliorée. Mais l'échange ne doit pas être à sens unique : l'information accrue appelle la sérénité et la sécurité pour les entreprises, les intermédiaires et les autres contribuables.