

Echanges internationaux d'informations fiscales : quelles conditions d'utilisation dans le cadre des contrôles par l'Administration ?

Mardi 9 octobre 2018



Programme

- I. La couverture territoriale des échanges : 144 juridictions échangent avec la France
- II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ?
- III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations
- IV. Les effets juridiques des échanges sur la procédure de contrôle
- V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ?
- VI. Quels sont les droits des contribuables ?

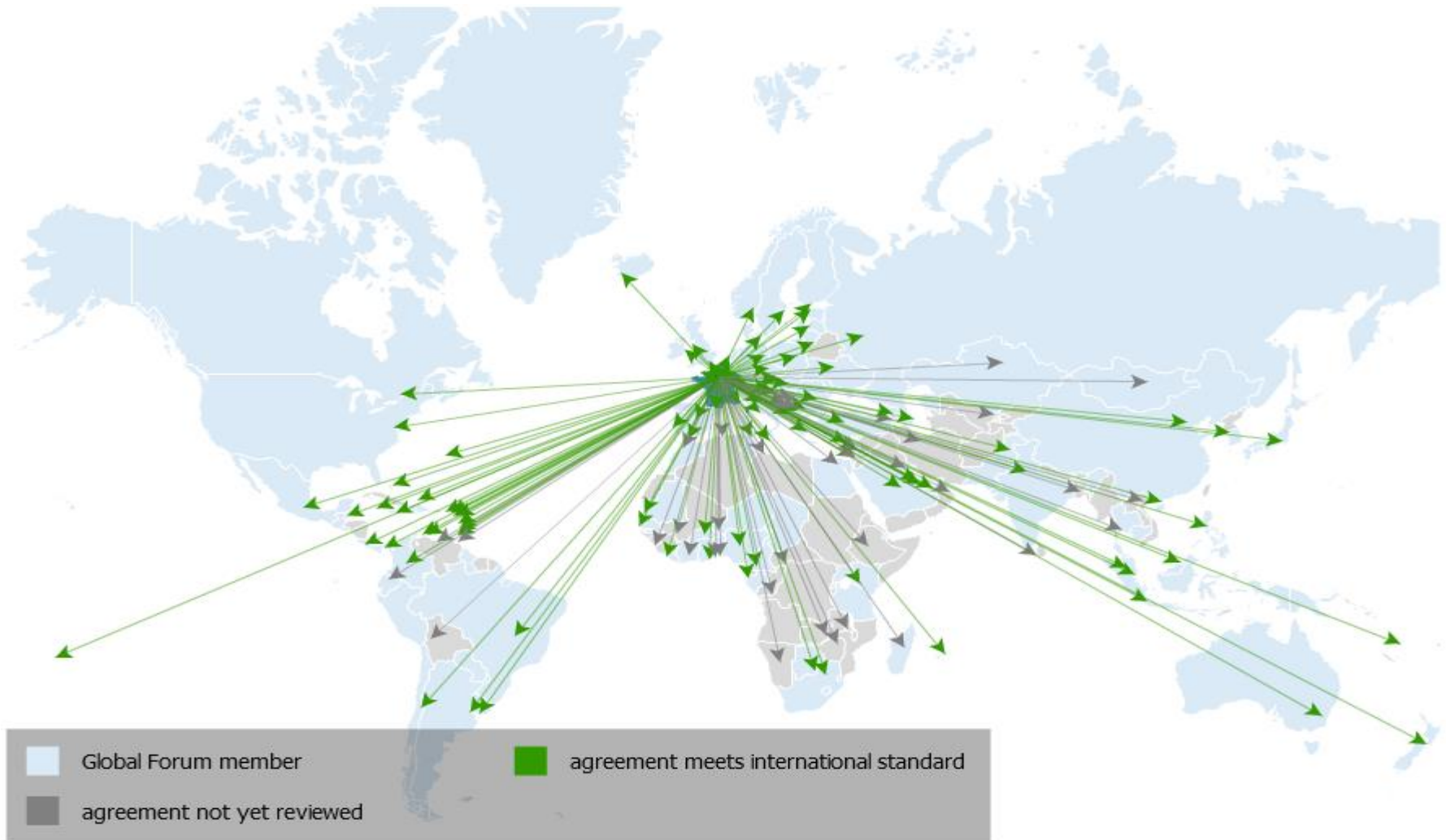
Your World First

C/M/S/ Francis Lefebvre
Avocats



I. La couverture territoriale des échanges : 144 juridictions échantent avec la France

I. La couverture territoriale des échanges : 144 juridictions échangent avec la France





II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ?

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (1/9)

➤ **Le contexte en France**

- **1,3 million de contrôles** chaque année (contrôles sur pièces, vérifications de comptabilité, examens de comptabilité du bureau, ESFP).
- Indicateur de performance : l'objectif de la DGFIP est de réaliser chaque année 10 % de l'ensemble de ses contrôles dans le domaine de la fiscalité internationale.
- Pour la réalisation de ces contrôles, les services de la DGFIP utilisent régulièrement les échanges d'informations.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (2/9)

- **Trois types d'instruments d'échanges d'informations peuvent être utilisés de façon combinée :**
 - les échanges d'informations sur demande de l'administration fiscale ;
 - les échanges spontanés d'informations entre administrations fiscales ;
 - les échanges automatiques d'informations entre administrations fiscales.

- **Il existe des « accélérateurs » d'échanges :**
 - les contrôles fiscaux multilatéraux impliquant plusieurs administrations fiscales ;
 - la présence de fonctionnaires à l'étranger pour faciliter la collecte d'informations.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (3/9)

➤ **Les échanges d'informations sur demande**

- **≈ 8 000 demandes d'informations** sont adressées par la France (4 200 en TVA et 3 600 en impôts directs) à l'occasion d'une procédure de contrôle.

➤ **Les informations généralement recherchées**

- **Pour les particuliers** : domiciliation, montant des impôts payés et des revenus perçus, relevés de comptes bancaires.
- **Pour les personnes morales** : statuts, identité des dirigeants et actionnaires, participations, documents comptables (copies de factures, relevés d'écritures comptables, copies des contrats, etc.), impôts payés, éléments matérialisant la substance, etc.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (4/9)

➤ **Les échanges spontanés d'informations**

- Les administrations peuvent s'échanger spontanément des informations concernant des contribuables.
 - Exemple : informations sur la résidence du contribuable ou ses revenus.
- Ces échanges procèdent de la bonne volonté des administrations et sont réalisés entre **autorités compétentes**.
- Il existe des accords administratifs (France – Belgique ; France – Espagne) pour faciliter le développement de ces échanges.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (5/9)

➤ Les échanges automatiques

– Informations transmises à intervalles réguliers aux différentes administrations :

- les informations sont standardisées et permettent d'identifier le contribuable concerné : *rulings*, avoirs financiers, revenus de source étrangère, etc. ;
- les informations alimentent une interface de la DGFIP destinée aux échanges automatiques des données (« EAI ») ;
- certaines informations sont directement accessibles sur des registres européens : le registre des *rulings*, le registre des assujettis à la TVA (« VAT information exchange system ») et le futur registre des déclarations de montages.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (6/9)

➤ **Les contrôles multilatéraux (CML)**

- Contrôles fiscaux coordonnés entre au moins deux Etats membres de l'UE.
- Chaque Etat contrôle les contribuables présents sur son territoire selon ses propres règles de procédures.
- La France participe à une dizaine de contrôles multilatéraux par an, principalement pour des affaires liées à la politique de prix de transfert d'un groupe ou à la TVA.

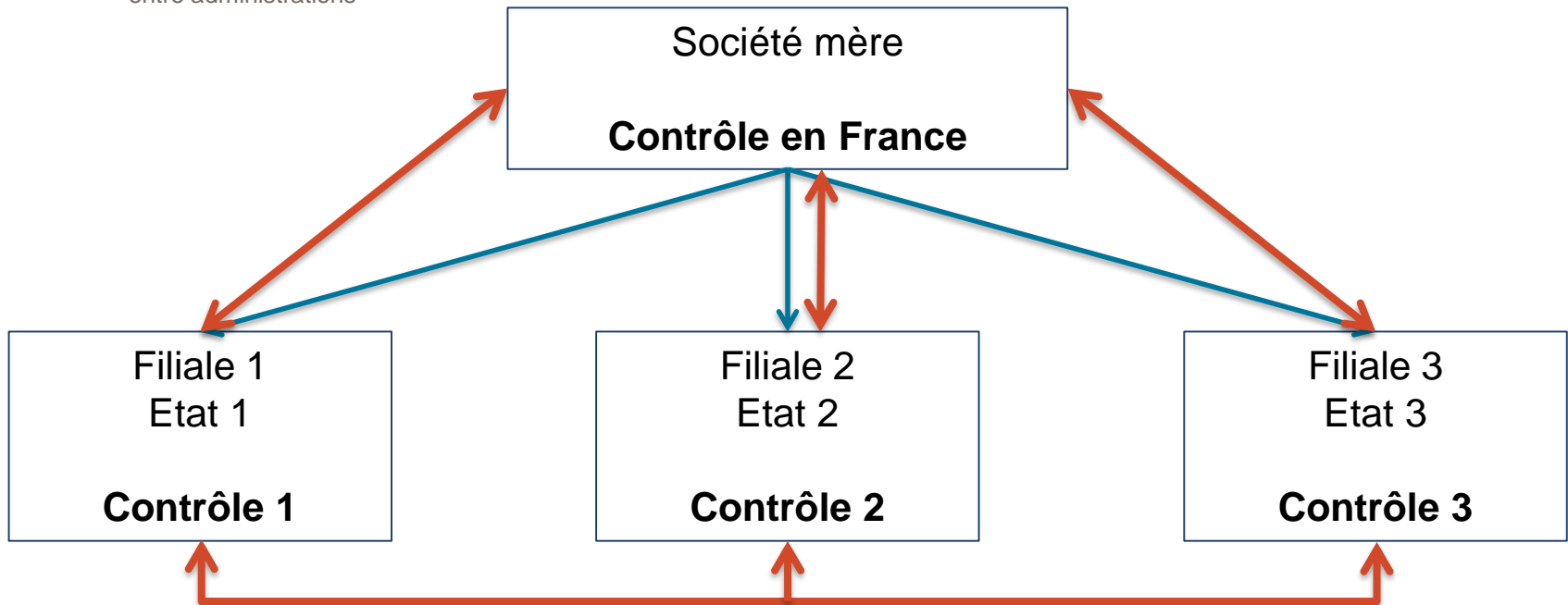


Aucune obligation pour un Etat de participer à un CML ou d'en demander l'organisation.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (7/9)



Schéma type CML



- Les procédures de contrôle sont indépendantes mais les différents services échangent entre eux et peuvent harmoniser leurs positions.

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (8/9)

Type d'échanges	Informations échangées	Instruments internationaux
Echanges d'informations sur demande	Informations demandées à l'occasion d'un contrôle (y compris d'un contrôle sur pièces)	<ul style="list-style-type: none"> – Conventions fiscales bilatérales – Accords d'échanges d'informations – Convention multilatérale concernant l'assistance administrative en matière fiscale (OCDE)
Echanges spontanés d'informations	Communication ponctuelle entre Etats sans demande préalable	<ul style="list-style-type: none"> – Directive n° 2011/16 – Règlement n° 904/2010 (TVA)
Echanges automatiques d'informations	Les informations échangées sont standardisées et les transmissions s'effectuent à intervalles réguliers	<ul style="list-style-type: none"> – Directives n° 2011/16 (DAC 1), n° 2014/107 (DAC 2), n° 2015/2376 (DAC3), n° 2016/881 (DAC 4), n° 2018/822 (DAC 6) – Accord FATCA – Convention multilatérale OCDE – Accord CRS – Accord CBCR

II. Les échanges internationaux d'informations : pourquoi et avec quels instruments juridiques ? (9/9)

Type d'échanges	Informations échangées	Instruments juridiques
Présence de fonctionnaires à l'étranger	Sur autorisation de l'Etat d'accueil, les fonctionnaires peuvent participer à des enquêtes administratives à l'étranger et ainsi obtenir des renseignements	<ul style="list-style-type: none">– Directive 2011/16 (art.11)– Règlement n° 904/2010– Convention multilatérale OCDE– Art. L.45 du LPF
Contrôles fiscaux multilatéraux	Toutes informations recueillies dans le cadre de contrôles effectués simultanément par des Etats sur des contribuables présentant un intérêt commun	<ul style="list-style-type: none">– Directive 2011/16 (art.12)– Règlement n° 904/2010 (art. 29-30)– Convention multilatérale OCDE– Art. L 45 du LPF

Your World First

C/M/S/ Francis Lefebvre
Avocats



III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations

III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations (1/4)

➤ **Les échanges d'informations sur demande**

- Les demandes d'assistance sont effectuées par la DGFIP dans le cadre de contrôles, mais elles peuvent intervenir à tout moment (ex : au stade du contentieux dans le cadre de l'instruction d'une demande de remboursement de crédit de TVA).
- Les demandes d'assistance peuvent être nominatives ou (sous certaines conditions) concerner un groupe de contribuables.
- Les demandes doivent respecter des conditions de fond prévues au niveau international (art. 26 de la convention modèle OCDE).

III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations (2/4)

➤ **Le standard OCDE : conditions des échanges d'informations sur demande**

– **Conditions relatives à l'Etat requérant**

- **Les échanges d'informations doivent s'effectuer entre autorités compétentes.**

Il s'agit de fonctionnaires spécialement habilités. La liste des autorités compétentes de chaque Etat figure sur des sites non publics de la Commission européenne et de l'OCDE.

- **Les moyens d'investigation internes de l'Etat requérant doivent avoir été épuisés.**

La DGFIP ne doit avoir recours à l'assistance qu'après avoir vainement tenté d'obtenir l'information (demande d'informations, vérification de comptabilité, etc.).

- **Les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'application de la législation fiscale de l'Etat requérant.**

Il est nécessaire d'indiquer en quoi les informations demandées sont nécessaires pour appliquer la législation fiscale. L'interprétation de cette condition est variable selon les juridictions.

III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations (3/4)

➤ **Conditions relatives à l'Etat requis**

- L'Etat requis n'est pas tenu d'aller au-delà des limites prévues par sa législation interne pour répondre à une demande d'informations.
- L'Etat requis peut refuser de transmettre des informations qui révéleraient un secret commercial ou industriel.
- Les échanges sont indépendants de l'intérêt fiscal de l'Etat requis.
- Le secret bancaire ne peut pas être opposé par l'Etat requis.
- Les échanges ne sont pas limités aux impôts visés par la convention.

III. Les modalités de réalisation des échanges d'informations (4/4)

➤ **Conséquences du non respect des conditions**

- Une demande irrégulière (demande non effectuée entre autorités compétentes et/ou non pertinente et/ou pour laquelle les moyens internes d'investigation n'ont pas été épuisés) est sans effet juridique.
- Si la législation locale d'un Etat ne permet pas d'obtenir l'information (secret bancaire ou absence de comptabilité), aucune réponse n'est possible.

Exemple : jusqu'au 1^{er} janvier 2017, la législation de Panama ne prévoyait aucune obligation comptable pour les sociétés *offshore* (qui n'exerçaient aucune activité localement). Malgré la convention fiscale, il était donc impossible de connaître l'étendue du patrimoine détenu dans ces entités (mais possibilité d'en connaître le bénéficiaire effectif).

IV. Les effets juridiques des échanges sur la procédure de contrôle

IV. Les effets juridiques des échanges sur la procédure de contrôle (1/3)

- **Seuls les échanges d'informations sur demande ont une influence sur la procédure de contrôle**

- **Prorogation de la prescription fiscale** (art. L.188 A du LPF) sous certaines conditions :
 - envoi de la demande d'assistance dans le délai initial de reprise ;
 - information du contribuable dans les 60 jours de l'envoi de la demande ;
 - information du contribuable dans les 60 jours de la réception de la réponse ;
 - régularité de la demande au regard de l'instrument juridique.



Prorogation jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle de la réception de la réponse et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de la 3^e année qui suit celle de l'expiration du délai de reprise initial.

IV. Les effets juridiques des échanges sur la procédure de contrôle (2/3)



La prorogation du délai de reprise ne s'applique **qu'aux seuls rehaussements** afférents à la demande d'assistance.

Les autres rehaussements doivent être notifiés dans **le délai initial de reprise** (les intérêts de retard applicables doivent être arrêtés au dernier jour du délai de reprise initial).

– Effet sur la durée du contrôle :

- le délai d'un an de l'ESFP est prorogé de la période nécessaire à l'administration fiscale pour recevoir la réponse de l'autorité étrangère (article L.12 du LPF) ;
- aucun effet ni sur la durée des interventions sur place en cas de vérification de comptabilité (art. L.52 du LPF) pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas certains seuils (789 000 € pour les ventes et 238 000 € pour les prestations de services), ni sur la durée de 6 mois de la procédure d'examen de comptabilité (art. L.13 G/L.47 AA du LPF).

IV. Les effets juridiques des échanges sur la procédure de contrôle (3/3)

➤ **Délais de réponse a une demande d'assistance administrative**

- **Norme OCDE** : délai de 3 mois.
- **Normes européennes** :
 - délai de 2 mois quand les informations sont disponibles ;
 - délai de 6 mois à défaut.



Le non-respect de ces délais n'est pas sanctionné (mais contrainte politique liée à la publication des rapports d'examen des Etats par le Forum mondial).



V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ?

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (1/6)

➤ **Utilisation dans le cadre d'une procédure de rectification**

- L'Administration va motiver sa position en utilisant les renseignements issus des échanges d'informations.

Exemples : défaut de substance d'une structure étrangère, application d'un régime fiscal préférentiel, contestation de la qualité de résident fiscal, application d'un dispositif anti-abus, etc.

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (2/6)

➤ **Utilisation des informations reçues dans le cadre d'une autre procédure de contrôle ?**



Rien, ni dans la loi, ni dans le standard OCDE, ne s'oppose à la réutilisation des informations reçues d'une autorité étrangère dans le cadre d'une procédure de contrôle concernant un autre contribuable.

- Il existe un principe de spécialité des conventions selon lequel les informations échangées ne peuvent être utilisées qu'à des fins fiscales.
- Mais il n'existe pas de principe de spécialité des demandes d'assistance.
- Les réponses obtenues dans le cadre d'une procédure peuvent donc être utilisées dans une autre procédure (mais impossibilité pour l'Administration de faire état de la prorogation du délai de prescription car le contribuable n'a pas été informé de l'envoi de la demande d'assistance).

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (3/6)

➤ **L'utilisation des informations issues des échanges automatiques**

- **Utilisation statique** : les informations sont rattachées, sans analyse préalable, au dossier de chaque contribuable.
- **Utilisation dynamique** : les informations sont recoupées automatiquement afin d'établir des listes d'incohérences qui feront l'objet de contrôles.



Ces informations vont à terme être utilisées dans des algorithmes pour élaborer des listes de contribuables « à risques ».

Elles peuvent déjà être utilisées pour procéder à des recoupements automatiques (ex : recoupements entre les informations sur les avoirs à l'étranger et le formulaire 3916, revenus de source étrangère et rubriques de la déclaration n° 2047).

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (4/6)

- **La transmission des informations par les autorités judiciaires à l'administration fiscale**
 - Ces informations échangées sur le fondement d'instruments d'entraide pénale internationale peuvent ensuite être transmises aux autorités fiscales (art. L.82 C et L.101 du LPF).
 - Cette transmission est toujours subordonnée au respect des stipulations de l'instrument d'entraide judiciaire en matière pénale.

Exemple : saisie de documents effectuée par des autorités judiciaires en Allemagne ; transmission des informations au procureur français ; transmission des informations du procureur à la DGFIP si la convention d'entraide pénale le permet.

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (5/6)

- **La transmission des informations par l'administration fiscale aux autorités judiciaires**
 - La DGFIP peut, dans le cadre d'une réquisition judiciaire ou spontanément, transmettre des informations aux autorités judiciaires (art. 60-1 CPC ; art. 40 CPC ; art. 132-22 du Code pénal).
 - **Articulation avec les textes internationaux :**
 - **article 26 §2 du modèle OCDE et article 22 §2 de la Convention multilatérale OCDE** : les renseignements reçus ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par des décisions ou recours relatifs à ces impôts ;
 - **art. 16 §1 de la directive 2011/16/UE** : les informations peuvent être utilisées à l'occasion de procédures judiciaires et administratives pouvant entraîner des sanctions, engagées à la suite d'infractions à la législation en matière fiscale.

V. Comment les informations peuvent-elles être utilisées ? (6/6)

- Les normes internationales prévoient en général que les informations issues des échanges peuvent être utilisées à des fins autres que fiscales, sous réserve d'obtenir l'autorisation préalable de l'Etat ayant transmis les informations.
 - Art. 16 §2 de la directive 2011/16.
 - Art. 55 §3 du règlement n° 904/2010.
 - Art. 22 §4 de la Convention multilatérale OCDE.

Exemple : utilisation des informations par la Haute autorité pour la transparence de la vie publique (ce type d'utilisation nécessite une autorisation de l'Etat à l'origine des informations).

Your World First

C/M/S/ Francis Lefebvre

Avocats

VI. Quels sont les droits des contribuables ?

VI. Quels sont les droits des contribuables ? (1/5)

➤ **Deux phases distinctes : la phase d'enquête et la phase d'exploitation**

– **1^{er} phase : l'administration enquête**

- Le contribuable ne **dispose a priori d'aucun droit** et peut même ne pas être informé (sauf application du régime de prorogation du délai de prescription prévu par l'article L.188 A du LPF).

Indice : lorsque le contribuable reçoit une demande d'informations de la DGFIP, l'absence de réponse ou une réponse parcellaire suffit à justifier l'épuisement des moyens internes d'investigation et peut engendrer une demande d'assistance administrative.

VI. Quels sont les droits des contribuables ? (2/5)

– 2^e phase : la DGFIP utilise les informations

- Lorsque le service entend se prévaloir des informations obtenues de tiers pour motiver des rectifications, **il doit informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements** et des documents sur lesquels il s'appuie (art. L.76 B du LPF).
- **« L'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition.... Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. ».**
- Le contribuable peut obtenir, **sur demande**, une copie de l'intégralité des documents (donc des réponses des autorités étrangères).
- **Sanction de l'absence de transmission avant la mise en recouvrement des impositions supplémentaires : la procédure d'imposition peut être considérée comme irrégulière** car les droits du contribuable n'ont pas été respectés.

VI. Quels sont les droits des contribuables ? (3/5)

➤ **La confidentialité des échanges d'informations**

- Par principe, les échanges entre administrations sont **confidentiels**.
- La plupart des instruments juridiques autorisent la transmission des informations aux contribuables.

VI. Quels sont les droits des contribuables ? (4/5)

➤ **Vérification de la régularité des échanges**

- Le droit de vérifier que les conditions de report du délai de prescription (art. L.188 a du LPF) sont satisfaites.
- Le droit de vérifier que les échanges sont bien réguliers au regard de l'instrument juridique.



Seules les informations régulièrement portées, en application des dispositions sur l'assistance administrative, à la connaissance de la DGFIP par des autorités compétentes étrangères peuvent être utilisées par l'Administration (cf. décision Conseil constitutionnel n° 2013-679 DC).

VI. Quels sont les droits des contribuables ? (5/5)

➤ **La possibilité de contester la régularité d'une demande d'assistance administrative**

- **Principes** : Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (art. 47) : « *Toute personne dont les droits et garanties par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal (...)* ».
- Ces dispositions sont applicables en matière d'assistance administrative mettant en œuvre le droit de l'Union (CJUE, 16/05/2017, aff. C-682/15, Berlioz). **Un contribuable doit donc être autorisé à contester la régularité d'une demande d'assistance administrative**, dès lors que celle-ci est susceptible de porter atteinte à ses intérêts.

Your World First

C/M/S/ Francis Lefebvre

Avocats



Merci

CMS Francis Lefebvre Avocats, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « cabinet » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet cms.law/fl pour obtenir des informations complémentaires.

Implantations CMS : Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Édimbourg, Francfort, Funchal, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Mexico, Milan, Monaco, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Poznań, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyad, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Skopje, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.

cms.law/fl
