

10.2

# L'utilisation des informations issues de l'assistance administrative internationale

## Premier volet : l'utilisation à des fins fiscales



**Thierry VIU**

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Depuis plusieurs années, les États se sont dotés d'instruments juridiques extrêmement efficaces pour échanger des informations afin de mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Ces échanges peuvent s'opérer aussi bien de manière automatique (V. § 2) que spontanée ou sur demande (V. § 4).

Les informations reçues dans le cadre des échanges d'informations peuvent être utilisées non seulement à des fins fiscales, c'est-à-dire afin de permettre à l'administration (DGFIP) de vérifier le respect de la loi fiscale, mais aussi, sous certaines conditions, pour

des poursuites pénales, des contrôles douaniers, les vérifications de la Haute autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP), etc.

Les règles de fonctionnement et d'utilisation de ces échanges demeurent assez méconnues. Il est ici proposé de les découvrir, en commençant par les modalités d'utilisation des échanges d'informations à des fins fiscales. Celles-ci sont essentiellement utilisées pour la programmation des contrôles (V. § 7) et dans le cadre des procédures de contrôle (V. § 14).

### Introduction

1. La communauté internationale s'est engagée depuis plusieurs années, notamment à l'occasion des réunions du G 20, dans des travaux pour promouvoir la transparence fiscale. Dans ce contexte, les travaux menés au sein de l'OCDE ont conduit à la création de nouveaux standards d'échanges automatiques, qui ont été repris dans le cadre de directives au niveau de l'Union européenne.

Les évolutions ont été si rapides en l'espace de 10 ans qu'aujourd'hui la question n'est plus de savoir si les administrations

disposent des informations pertinentes pour l'application de la législation, mais plutôt comment elles s'organisent et utilisent les informations dont elles disposent.

Ainsi, les administrations fiscales s'échangent aujourd'hui régulièrement des informations fiscales, et l'effectivité de ces échanges est d'ailleurs contrôlée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, hébergé par l'OCDE.

À ce jour, la DGFIP utilise les informations reçues **quasi-exclusivement à des fins de contrôle fiscal**. Ces informations ne sont, en effet, pas utilisées à des fins de gestion (déclarations préremplies, etc.).

## I. L'arsenal des instruments d'échanges d'informations

### A. Les échanges automatiques d'informations

#### 1° La variété des échanges automatiques

2. Les échanges automatiques sont des échanges d'informations qui interviennent à intervalles réguliers entre les administrations dans un format standardisé. Le champ d'application de ces échanges est très étendu et couvre aujourd'hui aussi bien les particuliers que les entreprises :

Type d'échanges automatiques	Fondement juridique
<b>Échanges automatiques au sein de l'UE sur certaines catégories de revenus</b> ayant leur source dans des États de l'UE et perçus par des résidents : revenus professionnels, jetons de présence, produits d'assurance vie, pensions, existence de biens immobiliers et revenus de biens immobiliers	Directive 2011/16 (DAC 1) sur l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs
<b>Échanges automatiques sur les avoirs financiers</b> Informations sur les comptes financiers : - identité des titulaires (personnes physiques et morales sauf certaines exceptions) et personnes détenant le contrôle de l'entité titulaire du compte ; - solde du compte (information non fournie dans l'accord FATCA), numéro du compte, revenus liés au compte.	Directive 2014/107 (DAC 2) sur l'échange automatique des informations sur les comptes financiers. Accord multilatéral Common Reporting Standard (accord CRS : loi d'approbation n° 2015-1778, 28 déc. 2015) pour les échanges avec des États non membres de l'Union européenne Accord FATCA (loi d'approbation n° 2014/1098, 29 sept. 2014) pour les échanges avec les États-Unis
<b>Échanges automatiques des <i>rulings</i></b> (décisions fiscales anticipées et accords sur les prix de transfert) Informations sur : - accords préalables en matière de prix de transfert, décisions relatives à l'existence ou à l'absence d'un établissement stable, au résultat d'un établissement stable, etc. - date de délivrance et de modification de la décision ; - période couverte ; - montant des transactions concernées ; - critère et méthode de détermination des prix de transfert ; - résumé de la décision.	Directive 2015/2376 (DAC 3) sur l'échange automatique des <i>rulings</i> avec d'autres États membres. Ces informations ne font pas l'objet de transmissions mais sont enregistrées sur un répertoire européen consultable par les administrations. Les échanges effectués avec des États tiers à l'UE sont des échanges spontanés obligatoires (action 5 de BEPS), ce qui est en pratique similaire à des échanges automatiques, effectués sur le fondement des conventions permettant un échange spontané de renseignements.
<b>Échanges automatiques des déclarations pays-par-pays</b> (formulaire n° 2258)	Directive 2016/881 (DAC 4) sur l'échange automatique des déclarations pays-par-pays (CbCR). Accord multilatéral sur le CbCR (loi d'approbation n° 2017-117, 1 <sup>er</sup> févr. 2017) pour les échanges avec des États non membres de l'UE
Echanges automatiques sur les montages* Informations sur les opérations transfrontières potentiellement agressives, qui satisfont à certains marqueurs.	Directive 2018/822 (DAC 6) sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Ces informations figureront à terme dans un répertoire européen consultable par les administrations.
<b>Échanges automatiques en matière de TVA</b> Informations sur : n° de TVA, montant des livraisons/acquisitions intracomunautaires.	Règlement 904/2010 Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA.

\* Contrairement à ce qui est prévu au sein de l'UE, les informations relatives aux montages ne font pas l'objet d'échanges automatiques avec les États tiers à l'UE : ils sont évoqués entre autorités compétentes au sein d'un réseau comprenant les administrations fiscales volontaires de certains États membres de l'OCDE (réseau JITSIC : Joint international tax shelter information and collaboration network).

## 2° Des avantages incontestables pour les administrations

3. Grâce aux échanges automatiques, les administrations disposent d'informations très précises sur le patrimoine et les revenus des contribuables sans que cela ne nécessite l'engagement d'une procédure fiscale, ce qui constitue évidemment une source d'efficacité pour les administrations.

À titre d'exemple, la DGFIP peut avoir connaissance, grâce aux données DAC 1, d'informations selon lesquelles un contribuable résident en France dispose d'un bien immobilier situé dans un autre État membre et qu'il perçoit des revenus fonciers dans cet État. Cette information peut alors être croisée avec les déclarations d'ISF ou d'IFI qui ont, le cas échéant, été déposées.

Sans faire aucune démarche particulière, du fait d'un traitement de données, la DGFIP peut ainsi disposer d'informations très utiles dans l'exercice de sa mission de contrôle.

## B. Les échanges d'informations spontanés et sur demande

### 1° Les fondements juridiques

4. Les échanges d'informations sur demande constituent, en pratique, des demandes ponctuelles d'informations considérées comme pertinentes pour l'application de la législation fiscale de l'État requérant.

Les échanges spontanés sont quant à eux réalisés à l'initiative d'une administration qui considère que les informations dont elle dispose peuvent avoir un intérêt pour d'autres États.

Les échanges d'informations spontanés et sur demande s'effectuent sur le fondement :

- de la clause d'échange d'informations des conventions fiscales et des accords d'échanges d'informations ou encore de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;
- de la DAC 1 au sein de l'UE pour les informations relatives à des impôts directs ;
- du règlement 904/2010 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA ;
- de la directive 2010/24/UE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement, complétée par le règlement d'exécution 1189/2011.

### 2° Une grande utilisation par la DGFIP

#### ◇ Les échanges sur demande

5. Les services de contrôle de la DGFIP ont considérablement développé la pratique des demandes d'informations. En 2018, les services ont ainsi adressé environ 8 000 demandes d'informations en TVA et impôts directs (impôts sur le revenu, impôt sur les sociétés, ISF, etc.) ; un chiffre en augmentation de

75 % par rapport à 2016 selon le Gouvernement<sup>1</sup>. Il est particulièrement intéressant de noter que le **nombre de demandes adressées par la France en 2018 en matière d'impôts directs (4 745) à d'autres États s'avère être largement supérieur au nombre moyen de demandes reçues d'administrations étrangères** (inférieur à 1000 chaque année). Cela démontre à quel point les services de contrôle se sont appropriés ces instruments d'échange.

Cependant, il ne peut être exclu que la possibilité pour un service de contrôle de **suspendre la prescription fiscale**, dans les conditions prévues à l'article L 188 A du livre des procédures fiscales (LPF), par l'envoi d'une demande d'assistance constitue une incitation forte à recourir à l'assistance administrative.

Dans la plupart des cas, les demandes d'informations s'inscrivent dans le cadre d'une procédure de contrôle et concernent des contribuables précisément identifiés. Cela étant, de façon exceptionnelle, elles peuvent aussi être relatives à des **groupes de contribuables** dont l'identité n'est pas déterminée avec précision mais pour lesquels il existe des indices de fraude ou d'évasion fiscale<sup>2</sup>.

#### ◇ Les échanges spontanés

6. Afin de faciliter la fluidité des échanges d'informations, notamment spontanés, entre administrations, la France a conclu des accords de coopération transfrontalière qui ont pour seul objet de mettre en place des relations directes, sur le fondement des instruments d'échanges d'informations prévus par le droit de l'Union européenne, entre services de contrôle frontaliers. De tels accords existent ainsi avec la Belgique, l'Espagne et l'Allemagne.

Par ailleurs, au sein de l'UE, les échanges d'informations spontanés entre administrations ont un caractère obligatoire<sup>3</sup> et ces échanges doivent intervenir au plus tard un mois après que les informations soient disponibles.

## II. L'utilisation des informations comme instrument de programmation des contrôles

7. Afin d'améliorer l'efficacité de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, de nouveaux moyens ont été mis en place à la DGFIP afin de mieux cibler les opérations de contrôle, c'est-à-dire, en pratique, pour engager des contrôles dans des affaires pour lesquelles il existe des risques avérés d'évasion ou de fraude.

1 PLF 2020, Document de politique transversale- Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, p. 48.

2 Cf. demande d'assistance de la France à la Suisse relative à l'identité des détenteurs de 40 000 comptes au sein de la banque UBS, Tribunal fédéral, 26 juill. 2019, n° 2C-53/2018 : FI 1-2020, n° 10, § 1.

3 Cf. Dir. 2011/16, art. 9.

## A. La création d'une unité dédiée au traitement de données

### 1° La mission requêtes et valorisation

8. Afin de programmer les contrôles, la DGFIP dispose de plusieurs moyens parmi lesquels celui de l'analyse des données.

L'analyse de données consiste, sur la base de requêtes informatiques, à procéder à des croisements d'informations issues de bases de données différentes afin d'identifier des incohérences dans les déclarations déposées ou encore des changements de comportements des contribuables.

Ces travaux sont effectués dans le cadre d'un traitement automatisé de données à caractère personnel dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes »<sup>4</sup>, qui est mis en œuvre par une unité dédiée au sein des services centraux de la DGFIP : la mission requêtes et valorisation (MRV). **Cette unité élabore des listes de contribuables considérés comme étant à risques.** Ces listes constituent un outil d'aide à la décision pour programmer des contrôles fiscaux.

Il convient, en effet, de rappeler que, conformément aux autorisations délivrées par la CNIL pour ces traitements de données, ces derniers ne conduisent ni à une programmation automatique de contrôles, ni à des rectifications automatiques<sup>5</sup>. Il s'agit uniquement de signalements.

9. Les **informations utilisées** dans le cadre des travaux d'analyse comprennent, outre les bases de données à caractère national :

- toutes les informations issues d'un traitement automatique dénommé EAI<sup>6</sup>, lequel intègre les informations relatives aux avoirs financiers détenus à l'étranger par des résidents (données FATCA, CRS, DAC 2) et aux revenus ayant leur source dans des États membres (données DAC 1);
- de façon générale, toutes les données qui proviennent des administrations étrangères.

10. L'objectif fixé à ce service pour 2020 consiste à être à l'origine de 35 % des contrôles externes (vérification de comptabilité, examen de situation fiscale des particuliers)<sup>7</sup> au niveau national, ce qui représente environ 15 000 affaires.

4 A. 21 févr. 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » : JO 6 mars 2014, texte n° 34, modifié à plusieurs reprises et en dernier lieu par A. 12 nov. 2019 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » : JO 30 nov. 2019, texte n° 34.

5 CNIL, Délibération n° 2015-186, 25 juin 2015 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un outil de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » : JO 29 sept. 2015, texte n° 54.

6 A. 25 juill. 2017 modifiant l'arrêté du 5 octobre 2015 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé d'échange automatique des informations dénommé « EAI » : JO 3 août 2017, texte n° 104.

7 PLF 2020, Document de politique transversale - Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, préc., p. 14 et 25.

## 2° L'utilisation des données issues des échanges automatiques

### ◇ Les différentes phases d'utilisation

11. L'utilisation des informations issues des échanges automatiques comprend plusieurs phases :

> **identification des contribuables** : il s'agit d'une phase qui a été considérablement simplifiée dans le cadre des échanges effectués sur la base du CRS adopté à l'OCDE, puisque ce standard prévoit que les contribuables sont identifiés avec leur nom, date de naissance, adresse et surtout leur numéro fiscal<sup>8</sup>. Les données reçues des États-Unis dans le cadre de l'accord FATCA ainsi que les données relatives à certaines catégories de revenus reçues de la part des autres États membres (données DAC 1) ne comprennent pas de numéro fiscal, ce qui rend leur exploitation plus complexe<sup>9</sup> ;

> **croisement des informations** : une fois les contribuables identifiés, de façon automatique, avec un degré de fiabilité suffisant, les informations sont recoupées avec les déclarations déposées par les contribuables concernés ;

> **exploitation des anomalies et incohérences** : cette phase consiste en réalité à cibler les contribuables pour lesquels des procédures de contrôle vont être engagées : un contrôle sur pièces avec l'envoi d'une demande d'informations et/ou l'engagement d'un contrôle externe (ESFP, vérification ou examen de comptabilité). L'exploitation des anomalies peut être faite de façon quasi-industrielle et la DGFIP peut, par exemple, adresser plusieurs milliers de demandes d'informations simultanément aux contribuables pour lesquels des incohérences ont été détectées entre les déclarations déposées et les informations reçues dans le cadre des échanges automatiques. Il s'agit d'abord de demandes non contraignantes qui sont adressées sur le fondement de l'article de l'article L. 10 du LPF.

Les courriers d'information qui sont adressés par la DGFIP ont uniquement pour objet d'obtenir des explications sur des anomalies potentielles.

À titre d'exemple, les informations relatives à un compte bancaire détenu par une entité établie hors de France mais contrôlée par une personne physique domiciliée en France sont transmises à la DGFIP par l'administration fiscale étrangère. La DGFIP est alors susceptible d'adresser un demande d'informations à la personne concernée si le compte n'a pas été déclaré<sup>10</sup>.

### ◇ Le cas particulier des données issues des déclarations pays-par-pays

12. Les groupes d'entreprises multinationales sont tenus au dépôt de déclarations de pays-par-pays qui comportent des informations sur la localisation des sociétés du groupe et des informations à caractère financier.

8 En France, le numéro d'identification fiscale correspond : pour les personnes morales au numéro SIREN et pour les personnes physiques il s'agit du numéro fiscal de référence (numéro « SPI ») attribué par la DGFIP et qui figure sur les déclarations d'impôt sur le revenu préremplies

9 Cf. RM de Courson, n° 7365 : JOAN 28 août 2018.

10 CGI, art. 1649 A et CGI, ann. III, art. 344 A, III.



Conformément à la DAC 4 et à l'accord multilatéral de l'OCDE sur le CbCR qui reprennent le standard élaboré au sein de l'OCDE dans le cadre du projet BEPS (action 13), les informations contenues dans les déclarations pays-par-pays doivent être utilisées pour évaluer les risques liés aux prix de transfert et, de façon générale, tous les risques d'érosion de la base imposable et de transfert de bénéfices.

Ces informations ne doivent donc pas être utilisées comme fondement à des rectifications. Toutefois, il n'est pas interdit d'utiliser ces informations dans le cadre d'enquêtes complémentaires sur des politiques de prix de transfert.

En ce qui concerne la France, les **données reçues par la DGFIP sont transmises à un service de contrôle : la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)**<sup>11</sup>. Le Gouvernement a pris le soin d'indiquer que ces informations faisaient l'objet d'une utilisation appropriée conforme aux engagements internationaux puisqu'elles n'étaient pas utilisées pour procéder à des rectifications, mais pour améliorer la connaissance des groupes internationaux et développer des travaux d'analyse de risque.

En pratique, même si la transmission de ces informations peut susciter des inquiétudes légitimes, compte tenu de la nature des informations qui figurent dans les déclarations pays-par-pays, celles-ci ne sont normalement pas de nature à permettre à elles seules la motivation d'une rectification en matière de prix de transfert.

Cela étant, il convient d'être vigilant quant aux motivations qui pourraient se fonder quasi-exclusivement sur les données issues du CbCR pour effectuer des rectifications en matière de prix de transfert. De telles rectifications violeraient en effet la DAC 4 et l'accord multilatéral sur l'échange des déclarations pays-par-pays et pourraient donc être contestées.

### III. L'utilisation des informations dans le cadre d'une procédure de contrôle

#### A. La pratique d'utilisation des échanges d'informations

##### 1° Le recours aux informations issues des échanges automatiques

**13.** Les services de contrôle ont un **accès extrêmement facilité aux données issues des échanges automatiques** :

- ils peuvent solliciter à tout moment la mission requête et valorisation afin de vérifier si, dans le cadre du contrôle d'une personne physique, celle-ci est identifiée dans les données

<sup>11</sup> RM Cariou, n° 14797 : JOAN 16 avr. 2019.

relatives aux avoirs financiers (données FATCA, CRS, DAC 2) ou parmi les personnes résidentes ayant perçu des revenus (revenus d'activité, jetons de présence, pensions, produits d'assurance-vie, etc.) ayant leur source dans un autre État membre (données DAC 2) ;

- ils disposent d'un accès direct au répertoire européen des *rulings* (DAC 4) ; fin 2019, ce répertoire contenait 18 000 informations relatives à des *rulings*, dont 75 % avaient été émis par le Luxembourg et les Pays-Bas<sup>12</sup> ;

- ils reçoivent les déclarations pays-par-pays déposés par les grands groupes ;

- ils ont accès à la base de données des assujettis à la TVA, ce qui permet de vérifier à partir d'un numéro de TVA l'ensemble des informations relatives à un assujetti français ou étranger.

**14.** Les services de contrôle font souvent une **utilisation combinée des échanges automatiques avec les instruments d'échange sur demande** :

- ils reçoivent une information dans le cadre d'un échange automatique ;

- en présence d'une incohérence ou d'un indice d'évasion fiscale, ils procèdent à une enquête (demande d'informations adressée au contribuable, exercice du droit de communication auprès de tiers, etc.) ;

- ils effectuent enfin une demande d'assistance administrative à l'administration étrangère qui pourrait détenir des informations utiles.

#### 2° Les droits restreints des contribuables

♦ **Le principe : l'absence d'information des contribuables**

**15.** Les contribuables pour lesquels l'administration reçoit des informations dans le cadre d'échanges automatiques, spontanés ou sur demande ne sont pas informés des échanges.

♦ **L'exception : l'information du contribuable afin de proroger le délai de reprise de l'administration**

**16.** Par exception, un contribuable qui fait l'objet d'une procédure de contrôle peut être informé de l'existence d'une demande d'assistance administrative lorsque la DGFIP souhaite, dans les conditions prévues à l'article L 188 A du LPF, suspendre le délai de prescription dans l'attente d'une réponse d'une administration étrangère.

De même, dans le cadre d'un examen de situation fiscale personnelle qui en principe ne peut durer plus d'un an, le service de contrôle peut proroger la durée du contrôle du délai nécessaire pour obtenir des informations auprès des autorités fiscales étrangères<sup>13</sup>. Dans cette situation, le contribuable est informé de la prorogation de la durée du contrôle aux motifs qu'une demande d'assistance administrative internationale le concernant a été adressée.

<sup>12</sup> PLF 2020, Document de politique transversale - Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, préc., p. 51.

<sup>13</sup> LPF, art. L. 12, avant-dernier al.

Cela étant, même dans cette situation, le contribuable ne dispose pas, à ce stade, du droit de se faire communiquer la demande d'assistance, laquelle constitue un document préparatoire dont la communication pourrait porter atteinte à la recherche d'une infraction fiscale<sup>14</sup>.

## B. Les conditions d'opposabilité des informations reçues

17. La DGFIP peut utiliser les informations issues des échanges d'informations pour motiver une rectification et, le cas échéant, l'application de pénalités.

### 1° L'obligation pour la DGFIP d'indiquer la source de ses informations

18. En application de l'article L. 76 B du LPF, l'administration est tenue d'informer le contribuable du contenu et de l'origine des informations qu'elle utilise pour procéder à une rectification.

Lorsque l'administration utilise des informations issues d'un échange d'informations, le contribuable doit donc être informé et le non-respect de cette obligation d'information par l'administration entraîne la décharge des impositions<sup>15</sup>.

### 2° Le droit pour le contribuable d'obtenir les informations utilisées

19. Le contribuable auquel sont opposés des renseignements et documents en provenance de tiers peut en demander la communication. La DGFIP est alors tenue de transmettre la copie de ces documents avant la mise en recouvrement afin de permettre au contribuable de vérifier leur authenticité et d'en discuter, le cas échéant, la portée. Toutefois, par exception, cette obligation de transmission avant la mise en recouvrement ne trouve pas à s'appliquer lorsque les documents et renseignements utilisés sont déjà directement et effectivement accessibles pour le contribuable<sup>16</sup> à la date de sa demande de communication à la DGFIP.

20. La communication de ces renseignements et documents est loin d'être dépourvue d'intérêt pour le contribuable car cela peut lui permettre de **vérifier** :

> le **contenu réel des informations reçues et l'interprétation qu'en fait la DGFIP**. Sauf interdiction qui serait prévue par l'instrument d'échange d'informations, la DGFIP doit transmettre l'intégralité des informations reçues et non des extraits, quand bien même seulement des extraits auraient été utilisés<sup>17</sup>. Cela comprend donc non seulement

les réponses aux questions posées par le service de contrôle, mais aussi le courrier d'accompagnement des autorités étrangères, lequel comporte normalement la date effective d'envoi de la demande d'assistance de la DGFIP. L'application de cette règle doit, selon nous, conduire la DGFIP à communiquer les informations telles qu'elles ont été transmises par les autorités étrangères. Cela signifie, que pour les informations issues d'échanges automatiques, la DGFIP devrait communiquer le fichier informatique reçu et non une version retraitée de celui-ci ;

> la **régularité des échanges d'informations sur demande** au regard des conditions prévues par l'instrument d'échanges d'informations. Les échanges d'informations ne peuvent être utilisés que pour autant qu'ils sont effectués régulièrement en application des dispositions relatives à l'assistance administrative<sup>18</sup>. Or, par exemple, en matière d'échanges sur demande, des conditions de forme et de fond doivent impérativement être satisfaites, notamment pour que la prescription soit valablement suspendue : caractère pertinent de la demande, qualité d'autorité compétente de la personne qui effectue la demande, etc. Si ces conditions ne sont pas satisfaites, comme l'indique la doctrine administrative<sup>19</sup>, la DGFIP ne peut se prévaloir de la prorogation du délai de prescription sur le fondement de l'article L. 188 A du LPF, ni de la prorogation de la durée de l'ESFP sur le fondement de l'article L. 12 du LPF.

21. L'analyse de la réponse à la demande de communication peut donc permettre d'apprécier si certaines de ces conditions sont satisfaites et, le cas échéant, pourrait permettre de **contester la validité de la demande**, laquelle n'est, en l'état de la législation française, pas directement accessible au contribuable.

Cela étant, les conditions de régularité de la demande et notamment sa pertinence, c'est-à-dire son utilité pour l'application de la législation fiscale de l'État demandeur des informations (l'État requérant), peuvent, selon la jurisprudence<sup>20</sup>, être contestées dans l'État destinataire de cette demande (l'État requis) par la personne à laquelle cet État s'adresse pour collecter des informations demandées et à qui une sanction peut être appliquée si elle ne répond pas. Les administrations des États requis doivent donc être vigilantes au contenu des demandes d'informations qu'elles reçoivent.

Dans l'État requérant comme dans l'État requis, il existe donc des possibilités de vérifier la régularité des échanges d'informations et, le cas échéant, d'en tirer des conséquences sur les règles de procédure et les rectifications effectuées par l'administration. La jurisprudence pourrait d'ailleurs bientôt renforcer les droits des contribuables à l'occasion d'une question préjudicielle, la CJUE étant précisément saisie sur la législation du Luxembourg qui exclut notamment la possibilité d'un recours de la part du contribuable visé par l'enquête fiscale dans l'État requérant contre la demande

14 CE, 26 janv. 2011, n° 311808, Weissenburger. – CADA, avis n° 20070909, 8 mars 2007.

15 BOI-CF-PGR-30-10, 30 oct. 2019, § 200 et 210.

16 CE, 27 juin 2019, n° 421373.

17 CAA Lyon, 14 déc. 2017, n° 16LY02439. - CE, 30 déc. 2015, n° 374816, Sté Lovie Style.

18 CC, 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, consid. 29.

19 BOFIP-CF-PGR-10-60, 16 janv. 2019, § 30.

20 CJUE, gde ch., 16 mai 2017, C-682/15, Berlioz Investment Fund.

d'obtention des informations des autorités fiscales de l'État requis afin de répondre à la demande d'informations<sup>21</sup>. Selon la réponse apportée par la CJUE, un contribuable pourrait donc se voir octroyer le droit dans l'État requis de contester indirectement la demande d'informations de la DGFIP en contestant la régularité de la demande effectuée par les autorités fiscales de l'État requis à la personne détentrice des informations dont l'obtention est nécessaire pour répondre à la DGFIP.

21 CJUE, C-245/19, B. et C-246/19, B. e.a. : FI 4-2019, n° 2.1.2, § 8.

## Conclusion

**22.** Les échanges internationaux d'informations sont devenus une pratique quotidienne des administrations fiscales. Cela étant, ils ne sont pas toujours suffisants dans certaines affaires complexes qui nécessitent des collaborations renforcées ou des contrôles fiscaux multilatéraux, notamment au sein de l'Union européenne, lorsque les administrations souhaitent agir rapidement et de façon simultanée et coordonnée.

**T. VIU** ■