

10.2

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

Second volet : l'utilisation à des fins non fiscales



Thierry VIU
Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Les échanges d'informations entre administrations fiscales constituent une véritable mine d'informations qui peuvent être utilisées comme moyens de preuve dans d'autres procédures, notamment judiciaires.

Toutefois, l'utilisation de ces informations à des fins non fiscales est particulièrement encadrée et suppose très souvent une autorisation expresse et préalable de l'État à l'origine des informations.

Introduction

1. Le développement et l'efficacité des échanges d'informations entre les autorités fiscales a pour conséquence de doter les administrations fiscales d'informations très précises sur les particuliers comme les entreprises. Ces informations sont évidemment utilisées par l'administration fiscale (DGFIP) dans le cadre de sa mission d'établissement de l'assiette, de recouvrement et de contrôle des impôts, comme nous avons pu l'exposer dans le premier volet de cet article¹. Mais elles présentent également beaucoup d'intérêt pour d'autres services qui effectuent des enquêtes comme, par exemple, les organismes de sécurité sociale, la Haute autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP) qui contrôle la déontologie de certains responsables publics ou encore les services d'enquêtes judiciaires.

Pour autant, l'utilisation à des fins non fiscales d'informations issues de l'assistance administrative est subordonnée à des conditions (I) dont le respect exerce une influence importante sur l'aptitude de la DGFIP à transmettre les informations reçues à d'autres autorités administratives (II), en particulier aux autorités judiciaires (III).

¹ T. Viu, L'utilisation des informations issues de l'assistance administrative internationale. Premier volet : l'utilisation à des fins fiscales : FI 1-2020, n° 10.2.

I. Les conditions d'utilisation à des fins non fiscales des informations issues de l'assistance administrative internationale

A. Le principe de spécialité : les informations échangées ne peuvent être utilisées qu'à des fins fiscales

2. Par principe, conformément aux règles de confidentialité qui gouvernent les échanges d'informations², ces échanges ont un caractère secret et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités qui sont concernées par :

- la détermination de l'assiette des impôts ;

² Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, art. 22. - Dir. n° 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, art. 16. - Modèle de convention fiscale de l'OCDE, art. 26. - Règl. n° 904/2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA, art. 55. - Accords bilatéraux d'échanges de renseignements, art. concernant la confidentialité.

- le recouvrement, le contrôle et les procédures contentieuses relatives aux impôts ;
- les poursuites pénales relatives aux impôts.

Ces règles ont pour conséquence concrète de restreindre la possibilité d'utilisation des informations au traitement de situations fiscales (assiette, recouvrement, contrôle, contentieux, poursuites pénales pour fraude fiscale), c'est-à-dire aux missions qui relèvent de la compétence de l'administration fiscale (DGFIP)³ et, le cas échéant, des autorités judiciaires.

B. L'exception au principe de spécialité : la possibilité, sur autorisation, d'utiliser les informations échangées à des fins non fiscales

3. Tous les instruments d'échanges d'informations prévoient la possibilité d'autoriser l'utilisation des informations échangées à d'autres fins que fiscales, à la condition que l'État ayant transmis les informations (État requis) donne son autorisation à l'État les ayant reçues et qui en a fait la demande (État requérant) :

C. Les exceptions à l'exception : l'utilisation des informations à des fins non fiscales sans l'autorisation de l'État requis

4. Il existe quelques situations dans lesquelles l'utilisation à des fins non fiscales est possible sans que cela ne nécessite une autorisation préalable de l'État à l'origine des informations :

> **l'établissement et le recouvrement des cotisations sociales obligatoires dans l'UE** : les informations obtenues sur le fondement de la directive n° 2011/16 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal peuvent, sans que cela ne nécessite l'obtention d'une quelconque autorisation, être utilisées pour l'établissement et le recouvrement de cotisations sociales obligatoires ;

> **les informations obtenues dans le cadre d'audiences publiques ou mentionnées dans des jugements** ; en application du modèle de convention de l'OCDE (art. 26) et de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (art. 22), les informations obtenues dans le cadre d'échanges d'informations peuvent être révélées au cours d'audiences publiques ou dans des jugements. Aussi, dès lors que ces informations ont perdu leur caractère secret, elles peuvent ensuite être utilisées à des fins non fiscales sans que cela ne nécessite l'obtention d'une autorisation préalable de l'État requis.

Instruments d'échanges d'informations	Possibilité d'utiliser les informations à des fins non fiscales ?
Dir. n° 2011 /16/UE sur la coopération administrative dans le domaine fiscal, art. 16, 2 et ses modifications relatives aux échanges automatiques : DAC 2 sur l'échange automatique relatif aux comptes financiers, DAC 3 sur l'échange automatique sur les <i>rulings</i> , DAC 4 sur l'échange automatique des déclarations pays-par-pays (CbCR), DAC 6 sur les échanges sur les dispositifs transfrontières	OUI - Deux conditions cumulatives : - l'État membre requis doit donner son autorisation ; - la législation de l'État membre requérant doit permettre une utilisation à des fins non fiscales (cette condition est, par construction, toujours satisfaite puisqu'à défaut, même en présence d'une autorisation de l'État requis, les informations ne pourraient pas être utilisées à des fins non fiscales par l'État requérant)
Règl. n° 904/2010 relatif à la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA, art. 55, 3	OUI - Une seule condition : la législation de l'État requis doit permettre l'utilisation à des fins similaires à celles souhaitées par l'État requérant, auquel cas l'autorisation est automatiquement accordée.
Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, art. 22 Cette convention constitue le support juridique des échanges automatiques sur les comptes financiers (CRS), les déclarations pays-par pays (CbCR) ainsi que les informations relatives aux structures opaques et aux mécanismes d'évitement des échanges automatiques sur les comptes financiers (MDRs) ¹	OUI - Deux conditions cumulatives : - l'État requis doit donner son autorisation ; - la législation de l'État requis doit prévoir une utilisation non fiscale similaire à celle qu'envisage de faire l'État requérant.
Conventions fiscales sur le modèle OCDE, art. 26	
Accords bilatéraux d'échanges de renseignements	OUI - Une seule condition : l'État requis doit donner son autorisation.

3 D. n° 2008-310, 3 avr. 2008 relatif à la direction générale des finances publiques (DGFIP), art. 2.

II. La transmission des informations issues de l'assistance administrative à d'autres autorités administratives

5. Outre les relations avec des services d'enquêtes judiciaires, la DGFIP échange de façon régulière des informations avec d'autres services de l'État.

A. Un échange d'informations entre services encouragé et encadré au niveau national

6. Par principe, les informations détenues par la DGFIP sont couvertes par le secret fiscal et ne peuvent être divulguées⁴. Ce principe comporte plusieurs exceptions limitativement énumérées par la loi⁵ au profit d'autres services et organismes parmi lesquels : Pôle emploi, Tracfin, l'Autorité des marchés financiers (AMF), l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR), la Haute autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP)⁶, la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF).

Ces exceptions au principe du secret fiscal sont restreintes aux seules informations nécessaires à l'activité des autres départements ministériels.

Par ailleurs, il existe également des droits de communication⁷ qui permettent à l'administration fiscale d'obtenir des informations sur certains situations ou certains contribuables auprès d'autres services de l'État. Ces droits de communication peuvent être réciproques, ce qui permet alors un véritable échange d'informations entre services. Cela est notamment le cas pour les agents de la DGFIP, de la DGDDI et de la DGCCRF qui « *peuvent se communiquer spontanément ou sur demande tous documents et renseignements détenus ou recueillis dans le cadre de l'ensemble de leurs missions respectives* »⁸.

Il existe donc de nombreuses possibilités pour les services de s'échanger des informations, ce qui est d'ailleurs souhaité par le Gouvernement afin de favoriser une coopération accrue dans la lutte contre les différentes fraudes⁹.

Ces échanges entre services de l'État sont, en pratique, assez nombreux et la tendance est à l'intensification avec le développement d'accès directs aux bases de données. À titre d'exemple, dans le cadre de la lutte contre la fraude

aux prestations sociales, un accès direct à certaines bases de données¹⁰ de l'administration fiscale a été créé au profit des organismes de protection sociale, de l'inspection du travail et des services de police¹¹.

B. Les limites à la transmission à d'autres services des informations reçues par la DGFIP

7. Comme nous l'avons exposé ci-dessus (V. § 3), pour que les informations reçues par la DGFIP dans le cadre de l'assistance administrative internationale puissent être utilisées à des fins non fiscales, l'autorisation préalable de l'État à l'origine des informations sera généralement nécessaire, mais pas toujours. La délivrance de l'autorisation n'est pas toujours de droit ; elle peut être subordonnée au fait que la législation de l'État requis permette une utilisation similaire des informations. En pratique, il convient donc de se poser successivement deux questions : 1) l'utilisation envisagée par l'État requérant nécessite-t-elle effectivement une demande d'autorisation préalable à l'État requis ? 2) en cas de réponse positive, la législation de l'État requis permet-elle une utilisation similaire des informations ?

1° Une autorisation de l'État requis est-elle nécessaire ?

8. Il résulte des différents instruments d'échanges d'informations que les informations obtenues par la DGFIP sur le fondement d'un instrument d'échange d'informations sont considérées comme étant utilisées à des fins non fiscales lorsqu'elles ne sont pas utilisées pour la détermination de l'assiette, le recouvrement, le contrôle ou encore les poursuites concernant les impôts.

Toutefois, en pratique, la DGFIP ne transmet pas toujours directement des informations issues d'échanges d'informations à d'autres services ou autorités. Ces informations peuvent être d'abord utilisées dans le cadre de procédures fiscales et la DGFIP ne transmet alors qu'après, le cas échéant, à d'autres services, le montant du revenu ou du résultat rehaussé. À titre d'exemple, en 2018, plus de 3 000 opérations de contrôle fiscal ont donné lieu à la transmission d'informations aux URSSAF.

Dans ces conditions, la question se pose de savoir si, afin de satisfaire aux exigences prévues par l'instrument d'échange d'informations, l'autorisation préalable de l'État à l'origine des informations doit systématiquement être recherchée au seul motif qu'un échange d'informations aurait eu lieu dans le cadre d'une procédure fiscale.

Selon nous, conformément aux principes énoncés dans les commentaires de la Convention multilatérale concernant

4 LPF, art. L. 103.

5 LPF, art. L. 115.

6 LPF, art. L. 135 ZG.

7 LPF, art. L. 83 et s.

8 LPF, art. L. 83 A.

9 PLF 2020, Document de politique transversale, Annexe relative à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, p. 43, « *Une coopération accrue avec les autres services de l'État* »

10 FICOBA (fichier des comptes bancaires), FICOVIE (fichier des contrats d'assurance-vie), PATRIM (transactions immobilières), BNDP (fichiers des transaction à titre onéreux et à titre gratuit)

11 Art. 6 de la loi n°2018-898 relative à la lutte contre la fraude

l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale¹², **plusieurs situations doivent être distinguées selon que les informations reçues sont ou non effectivement transmises à d'autres services.**

Situations	Obligation de demander une autorisation préalable à l'État à l'origine des informations ?
<p>Cas 1 - La DGFIP transmet à d'autres services administratifs (organismes de sécurité sociale, ministère du logement, etc.) des informations issues directement des échanges d'informations. Exemple : liste de résidents en France ayant perçu des revenus payés par une entreprise établie à l'étranger</p>	<p>OUI - Le fait que la DGFIP exploite ou non les informations reçues est sans influence sur l'obligation de solliciter une autorisation.</p>
<p>Cas 2 - La DGFIP transmet à d'autres services des informations relatives à des rectifications du revenu imposable qui ont été effectuées à la suite d'échanges d'informations. La transmission est limitée aux seuls rehaussements du revenu imposable. Exemple : la DGFIP transmet aux organismes sociaux des rectifications du revenu imposable de personnes physiques effectuées sur la base d'informations issues des échanges automatiques</p>	<p>NON - Dans cette situation, la DGFIP ne révèle pas l'existence d'informations issues de l'assistance administrative.</p>
<p>Cas 3 - La DGFIP échange avec d'autres services des informations relatives à des contrôles fiscaux : montant des rectifications, justification des rectifications effectuées notamment sur la base d'informations issues de l'assistance administrative. Exemple : échange d'informations entre la DGFIP, la DGDDI et la DGCCRF et TRACFIN dans le cadre de la structure interministérielle « TASK FORCE TVA »</p>	<p>OUI - Dans la mesure où la DGFIP transmet l'intégralité du fruit de ses recherches, parmi lesquelles les informations reçues d'autres juridictions fiscales, afin de mieux coordonner l'action des services, une autorisation doit être sollicitée.</p>

¹² Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, commentaires sur l'article 22, § 220 : « Il arrivera que les renseignements reçus par l'État requérant lui permettent de procéder à un ajustement des revenus imposables du contribuable. Si l'État requérant est amené, conformément à sa législation ou à sa réglementation, à communiquer à certaines autorités non fiscales le chiffre du revenu imposable ainsi ajusté, sans communiquer comme tels les renseignements reçus, on peut considérer que cette communication n'est pas contraire aux dispositions de l'article. [...] »

2° La législation de l'État requis autorise-t-elle une utilisation des informations à des fins similaires ?

9. Selon le type d'instrument d'échange d'informations utilisé, l'État à l'origine de la transmission peut avoir à apprécier si l'utilisation non fiscale sollicitée serait également possible au regard de son droit local :

Instruments d'échanges d'informations	Condition d'utilisation à des fins similaires dans l'État requis ?
<p>Dir. n° 2011/16/UE sur la coopération administrative dans le domaine fiscal, art. 16, 2 et ses modifications relatives aux échanges automatiques : DAC 2 sur l'échange automatique relatif aux comptes financiers, DAC 3 sur l'échange automatique sur les <i>rulings</i>, DAC 4 sur l'échange automatique des déclarations pays-par-pays (CbCR), DAC 6 sur les échanges sur les dispositifs transfrontières</p>	<p>NON, mais l'État membre requis doit donner son autorisation : - si les informations peuvent être utilisées à des fins similaires par l'État requis, l'autorisation d'utilisation des informations à des fins non fiscales doit être accordée ; - lorsque sa législation ne prévoit pas une utilisation non fiscale similaire à celle de l'État requérant, l'État requis demeure libre de délivrer ou non son autorisation.</p>
<p>Règl. n° 904/2010 relatif à la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA, art. 55, 3</p>	<p>OUI - Si la législation de l'État requis permet l'utilisation à des fins similaires à celles souhaitées par l'État requérant, l'autorisation est automatiquement accordée. Lorsque la législation de l'État membre requis ne prévoit pas la possibilité d'une utilisation non fiscale similaire à celle souhaitée par l'État requérant, le règlement ne comporte aucune disposition lui interdisant d'accorder son autorisation.</p>
<p>Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, art. 22 Cette convention constitue le support juridique des échanges automatiques sur les comptes financiers (CRS), les déclarations pays-par pays (CbCR) ainsi que les informations relatives aux structures opaques et aux mécanismes d'évitement des échanges automatiques sur les comptes financiers (MDRs)</p>	<p>OUI - La législation de l'État requis doit prévoir une utilisation non fiscale similaire à celle envisagée par l'État requérant. Toutefois, l'État demeure libre d'accorder ou refuser son autorisation, y compris lorsque sa législation prévoit une utilisation non fiscale similaire à celle de l'État requérant.</p>
<p>Conventions fiscales sur le modèle OCDE, art. 26</p>	
<p>Accords bilatéraux d'échanges de renseignements</p>	<p>NON - L'État requis donne ou non son autorisation indépendamment de ce critère.</p>

10. Dans les faits, lorsqu'un État sollicite l'autorisation d'utiliser à des fins non fiscales des informations qu'il a reçues d'un autre État, un véritable dialogue de nature quasi-diplomatique se met donc en place. Un tel dialogue peut être rendu difficile, voire impossible, lorsque, par exemple, il est envisagé d'utiliser les informations reçues dans un cadre juridique totalement inconnu des droits étrangers. Cela est

notamment le cas avec la HATVP qui n'a pas d'équivalent dans d'autres États.

De façon générale, les États sont attentifs aux demandes d'utilisation à des fins non fiscales qu'ils reçoivent d'autres juridictions et l'aptitude des États à traiter ce type de demandes est également contrôlée par le Forum mondial sur la transparence et les échanges d'informations.

III. Les échanges d'informations avec les autorités judiciaires

11. Les échanges entre la DGFIP et les autorités judiciaires sont multiples et se sont considérablement renforcés avec la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. Cela étant, là encore, nonobstant ces dispositions, l'utilisation d'informations issues des échanges d'informations internationaux dans le cadre de procédures judiciaires reste subordonnée au respect des conditions prévues par les instruments d'échanges d'informations.

A. Les différents échanges d'informations entre la DGFIP et les autorités judiciaires

12. Il existe plusieurs types d'échanges prévus par le droit interne entre les autorités judiciaires et la DGFIP :

> **Dénonciation automatique par la DGFIP des faits constatés dans le cadre des procédures de contrôle au procureur de la République** : la DGFIP est tenue de transmettre au procureur les affaires de contrôle fiscal pour lesquelles le montant des rappels excède 100 000 € et qui ont, sous certaines conditions, fait l'objet de majorations de 40 %, de 80 % ou de 100 %¹³. À cette occasion, la DGFIP doit transmettre une copie de la proposition de rectification¹⁴, laquelle peut comprendre des informations obtenues dans le cadre des échanges d'informations. Le procureur de la République peut ensuite engager l'action publique, notamment pour fraude fiscale, sans qu'une plainte préalable de la DGFIP ne soit nécessaire. Outre les poursuites pour fraude fiscale, il peut également décider d'engager des poursuites pour blanchiment de fraude fiscale¹⁵ ;

> **Plainte pour fraude fiscale de la DGFIP** : la DGFIP peut, lorsque les conditions prévues sont satisfaites, à l'occasion d'un contrôle, prendre l'initiative de porter plainte pour fraude fiscale¹⁶. La plainte qui est transmise comporte alors tous les éléments de faits constatés et les rectifications effectuées. À cette occasion, la DGFIP est donc susceptible de transmettre des éléments obtenus dans le cadre des échanges d'informations, notamment lorsque ces informations sont à l'origine des rectifications ;

> **Dénonciation par les agents de la DGFIP des crimes et délits au procureur de la République** : en application de l'article 40 du code de procédure pénale, les agents de la DGFIP sont tenus de dénoncer des faits susceptibles de constituer des délits ou des crimes au procureur de la République et de

transmettre à cette occasion « *tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs* ». Ainsi, lorsque la DGFIP constate une escroquerie à la TVA, elle peut immédiatement dénoncer les faits au procureur de la République afin que des poursuites soient engagées. À cette occasion, la DGFIP est susceptible de transmettre des informations obtenues d'autres États dans le cadre d'échanges d'informations. En pratique, dans les fraudes de type carrousel TVA, l'information immédiate, dès qu'il existe des soupçons de fraude, du procureur de la République sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale permet à la DGFIP d'être plus réactive que dans une procédure classique consistant à engager un contrôle qui pourra ultérieurement être suivi du dépôt d'une plainte ;

> **Réponse de la DGFIP à une réquisition judiciaire** : dans le cadre d'une enquête préliminaire, les services d'enquêtes judiciaires spécialisés dans les affaires fiscales (brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, service d'enquête judiciaire des finances) peuvent requérir¹⁷ des agents de la DGFIP afin d'obtenir des informations sur des contribuables et notamment sur l'existence d'avoirs détenus à l'étranger ;

> **Échange hors de toute procédure entre la DGFIP et les autorités judiciaires** : en application de l'article L. 142 A du LPF, les agents de la DGFIP sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République et ce « *indépendamment de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation déposée en application de l'article L. 228 ou d'une procédure judiciaire en cours* ». Cela signifie qu'en pratique, afin de faciliter les échanges d'informations, les agents de la DGFIP peuvent librement échanger sur des affaires de contrôle en cours avec le Parquet, notamment dans le cadre de la structure interministérielle « TASK FORCE TVA », laquelle permet selon le Gouvernement d'échanger « *sur les stratégies de contrôle et de judiciarisation à adopter* »¹⁸.

B. Les limites à ces échanges : l'obligation d'obtenir l'autorisation de l'État à l'origine des informations

13. La multiplication des dispositifs de droit interne destinés à permettre une action coordonnée des différents services et autorités dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales se traduit par une intensification des échanges et même dans certains cas par une automaticité des transmissions d'informations. Cette intensification des échanges n'a pour l'instant pas encore été accompagnée d'évolutions juridiques de nature à permettre aux États d'utiliser plus facilement les informations reçues à des fins non fiscales, par exemple en supprimant dans certaines situations l'obligation de demander une autorisation à l'État qui transmet les informations.

Les échanges avec les autorités judiciaires ne peuvent donc s'effectuer en violation des conditions fixées par les

13 LPF, art. L. 228.

14 Circ. relative à la réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale et au renforcement de la coopération entre l'administration fiscale et la Justice en matière de lutte contre la fraude fiscale, 7 mars 2019.

15 C. pénal, art. 324-1.

16 CGI, art. 1741.

17 Art. 75 et s. du code de procédure pénale.

18 PLF 2020, Document de politique transversale, Annexe relative à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, p. 30.

instruments d'échanges d'informations et de la nécessité de demander dans certains cas une autorisation à l'État requis.

Ainsi, il a récemment été rappelé que les informations obtenues par la DGFIP dans le cadre d'un échange d'informations avec la Suisse ne pouvait, sans l'autorisation préalable des autorités suisses, être utilisées dans le cadre de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale¹⁹.

L'utilisation des informations à des fins de poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, qui constitue une infraction distincte de la fraude fiscale, est donc toujours subordonnée à l'autorisation de l'État à l'origine des informations. Tel ne serait pas le cas si les informations avaient été utilisées dans le cadre de poursuites pour fraude fiscale, lesquelles constituent des poursuites concernant les impôts et qui sont expressément mentionnées dans les instruments d'échanges d'informations.

14. Il convient de rappeler que **les autorités judiciaires disposent de leurs propres instruments juridiques**, les conventions internationales d'entraide judiciaire, leur permettant également d'obtenir des informations de la part d'autorités étrangères.

¹⁹ TGI Paris, 20 févr. 2019, n° 11055092033, affaire dite « UBS » : FI 2-2019, n° 10, § 8.

Conclusion

15. Les instruments d'échanges d'informations ont été conçus pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Aussi, lorsque des informations obtenues par la DGFIP sont utilisées dans le cadre de procédures non fiscales, il convient d'être particulièrement vigilant sur le respect des conditions prévues par l'instrument d'échange d'informations.

En pratique, cela signifie que le dossier judiciaire doit comporter des informations sur l'autorisation expresse donnée par l'État requis pour une utilisation à des fins non fiscales (blanchiment de fraude fiscale par exemple). À défaut, cela peut signifier que l'autorisation de l'État requis n'a pas été obtenue préalablement, ce qui est alors de nature à rendre inutilisables ces informations dans le cadre de la procédure judiciaire.

De façon paradoxale, alors même que les échanges se sont considérablement développés, il n'existe pas à ce jour de standard international sur les modalités d'octroi ou de refus des autorisations d'utilisation à des fins non fiscales des informations échangées (aucun modèle d'autorisation n'est prévu, aucun délai de délivrance de l'autorisation par l'État requis n'est préconisé, aucun délai n'est prévu pour un refus, etc.). Les procédures d'autorisation restent donc encore assez artisanales et sont traitées au cas par cas.

T. VIU ■