

LA REVUE FISCALE DE L'AM2FA

Revue des étudiants du Master 2 Fiscalité appliquée

Janvier - Février 2020

Actualités jurisprudentielles

Par Alexia DAL PONTE

LOI DE FINANCES POUR 2020

La collecte des données sur les réseaux sociaux - Article 154

Par Albin STEFANSKI

Le nouveau critère de la domiciliation des dirigeants de grandes entreprises - Article 13

Par Yacine ENNAJI et Arthur ERMOY-FISCHER

Échange de renseignements fiscaux en Suisse : évolutions et état des lieux

Par Yamina HARBES et Maxime THINEY

Sous la coordination de Alexia DAL PONTE et de Maxime THINEY



Sélectionnées par Alexia DAL PONTE



Non-conformité au droit européen de l'assiette brute de la retenue à la source de l'article 182B du CGI :

[CE, 8e/3e ch., 22 novembre 2019, n° 423698, SAEM de gestion du Port Vauban](#) : « 15. Ces stipulations, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, s'opposent à une législation nationale qui exclut que le débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non résident, déduise, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, les frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire sur ceux obtenus après déduction des frais professionnels ».

La retenue à la source de l'article 182B du Code général des impôts, concernant les rémunérations de sociétés étrangères pour des prestations fournies ou utilisées en France, calculée sur une assiette brute, a été attaquée tout d'abord **sur le plan constitutionnel** : des requérants ont, en effet, soumis une question prioritaire de constitutionnalité sous l'angle de l'incompétence négative au regard de l'article 34 de la Constitution, du principe d'égalité de la loi fiscale prévu par l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et par l'article 2 de la Constitution, que le Conseil d'État a refusé de transmettre (CE, 17 juillet 2017, n°407269, Société Easyvista), ainsi que sous l'angle du principe d'égalité devant les charges publiques de l'article 13 de la DDHC, ce que le Conseil Constitutionnel (Décision n° 2019-784 QPC, 24 mai 2019, Société Cosfibel Premium, §8) a refusé d'admettre, justifiant cette différence de traitement par la nécessité de « garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées ».

Cependant, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, s'appuyant sur la **liberté de prestation de services** prévue aux articles 56 et 57 du TFUE, « s'oppose à une législation nationale qui, lors de l'imposition des non-résidents, prend en compte les revenus bruts, sans déduction des frais professionnels, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais » (CJCE, 12 juin 2003, aff. C-234/01, Arnoud Gerritse, §55 et CJCE, Grande Chambre, 3 octobre 2006, aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, §42).

Alors qu'un arrêt de la Cour d'appel administrative de Versailles (CAA Versailles, 15 novembre 2016, n°15VE01251, Société Vetoquinol) s'inscrivait déjà dans cette lignée jurisprudentielle, c'est au tour du Conseil d'État de tirer les conséquences de cette jurisprudence européenne concernant l'assiette de la retenue à la source, ce qui démontre un peu plus le « dialogue des juges », cher à l'ancien Président de la section du contentieux du Conseil d'État, Bruno GENEVOIS, existant entre les juges internes et les juges européens.

Néanmoins, cette décision, prônant une assiette nette pour la retenue à la source, au nom de la liberté de prestation de services au sein de l'Union Européenne, pose deux questions : une facilement solvable, celle de la détermination des frais à prendre en compte, et une autre plus difficile à résoudre en pratique, celle du contrôle de ces frais. En effet, ces frais peuvent se définir comme les « *frais professionnels directement liés aux activités du non-résident dans l'État-membre où il déploie son activité* » (CJCE, Grande Chambre, 3 octobre 2006, aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, §44). Or, les justificatifs de ces frais déductibles sont en possession du prestataire étranger et non entre les mains du débiteur de la retenue à la source, ce qui pourrait constituer en pratique une *probatio diabolica* en cas de contrôle par l'adminis-

○ Date d'appréciation des critères de la prépondérance immobilière dans le cadre des provisions pour dépréciation de titres :

[CE, avis, 8e/3e ch., 22 novembre 2019, n° 432053, min. c/ Société L'Auxiliaire](#) : lorsque les titres d'une société font l'objet d'une provision pour dépréciation, les critères de la prépondérance immobilière, tels que définis à l'alinéa *in limine* du a sexies-0 bis de l'article 219 du Code Général des Impôts, s'apprécient « **soit à la clôture de son dernier exercice précédant la constitution de cette provision, soit à la date à laquelle cette dernière est constituée**, c'est-à-dire à la date de clôture de l'exercice de la société qui détient ses titres ».

Originellement, le législateur (L. n° 2007-1822, 24 décembre 2007, art. 26, III), soumettant les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière au régime commun d'imposition, ce qui corrélativement entraîne la déduction des provisions pour dépréciation de ces mêmes titres, explicitait la date d'appréciation des critères de la prépondérance immobilière uniquement dans le cadre de cessions : il s'agit soit de la date de la cession de ces titres, c'est-à-dire la date du fait générateur de l'imposition, soit de la date de clôture du dernier exercice précédant la cession.

Comblant cette lacune, dans le cadre des provisions pour dépréciation des titres de ces mêmes sociétés, la doctrine administrative retenait comme date d'appréciation exclusivement la date de clôture de l'exercice de l'entreprise détenant les titres (BOI-IS-BASE-20-20-10-30, 31 décembre 2013, §70), position attaquée par une requête pour excès de pouvoir, accueillie favorablement par le Conseil d'État, considérant « *qu'aucune disposition de la loi ne précise comment s'apprécie le caractère immobilier prépondérant des sociétés en l'absence de cession des titres* » (décision CE, 8e/3e ss-sect., 14 octobre 2015, n°387249, Société d'assurance mutuelle L'Auxiliaire). Or, s'arrêtant ainsi dans le raisonnement, l'avis du Conseil d'État de 2019 est salutaire afin de remédier à cette carence.

Par cet avis, le Conseil d'État **aligne la date d'appréciation** des critères de la prépondérance immobilière dans le cadre de provisions pour dépréciation des titres, sur celle retenue dans le cadre d'une cession de ces mêmes titres : soit la date du fait générateur, ce qui correspond pour une provision à la date de clôture de l'exercice de la société qui provisionne, soit la date du dernier exercice de la société dont les titres font l'objet de la provision.

Il est possible de se féliciter d'une telle clarification, même si cet alignement n'est pas sans poser de risques : en effet, l'appréciation annuelle de la prépondérance immobilière pourrait entraîner des différences de traitements fiscaux entre la constitution de la provision et sa reprise, si la qualification de société à prépondérance immobilière diffère entre ces deux événements.

○ Responsabilité de l'État pour les préjudices résultant de lois inconstitutionnelles :

[CE, ass., 24 décembre 2019, n° 425983, Société hôtelière Paris Eiffel Suffren, n° 425981, Société Paris Clichy, et n° 428162, M. A.](#) : afin d'illustrer la responsabilité croissante de l'administration fiscale, il convient de citer la décision CE, 21 février 1913, Compagnie Parisienne des Tramways, par laquelle le juge a accepté d'engager la responsabilité de l'administration fiscale sur le fondement de la **faute lourde**, exigence qui sera supprimée au profit d'une **faute simple** à la fin du 20ème siècle (CE, sect., 27 juillet 1990, n°44676, Bourgeois). La responsabilité de l'État du fait d'une loi, en l'espèce relative à des cotisations sociales, contraire à une convention internationale a été reconnue dans la décision CE, ass., 8 février 2007, n° 279522, Gardedieu. En d'autres termes, l'administration, en appliquant une loi contraire à une convention internationale, a causé un dommage. Le régime de la responsabilité s'achemine, par conséquent, **vers une responsabilité sans faute de l'administration fondée sur la rupture d'égalité devant les charges publiques**.

C'est dans cette lignée prétorienne que s'inscrivent ces trois décisions d'Assemblée du Conseil d'État, reconnaissant un principe de responsabilité de l'État pour les préjudices résultant de lois inconstitutionnelles.

Néanmoins, le Conseil d'État **enserme cette possibilité sous de strictes conditions**, notamment celle selon laquelle la décision du Conseil Constitutionnel ne doit pas s'opposer à une telle réparation. Dès lors, l'engagement de la responsabilité de l'État en matière fiscale, qui était assez rare en pratique, ne semble pas avoir vocation à se démultiplier avec ces décisions.

La collecte des données personnelles sur les réseaux sociaux : nouvelle arme aux mains de l'administration fiscale

Rédigé par Albin STEFANSKI



Depuis ces dernières années la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale est devenue une priorité pour la quasi totalité des juridictions mondiales. Suite à une adoption délicate et des débats parlementaires houleux, l'administration fiscale française dispose désormais d'un nouveau dispositif permettant de collecter des données personnelles sur des plateformes en ligne en vue de les exploiter pour un contrôle fiscal éventuel.

Introduction

L'administration fiscale française dispose d'un droit à communication de certaines données¹. En effet, elle est en droit de se faire communiquer divers documents détenus par le contribuable personne physique, personne morale ou encore des tiers et au besoin, de prendre copie de ces documents. Ce droit à communication est un mode d'échange des informations dont la portée ne cesse d'évoluer pour lutter contre la fraude fiscale. Dans une économie numérique et de plus en plus dématérialisée, l'administration se dote depuis ces dernières années d'un panel d'outils très sophistiqués pour lutter contre ces fraudes.

Depuis 2014, le *datamining* (recherche et exploration de données) est au cœur de tous les sujets, cette technique est déjà utilisée au Royaume-Uni, aux Etats-Unis ou encore au Canada. En France, actuellement seules les informations qui sont déclarées à l'administration fiscale ou échangées entre administrations fiscales peuvent être utilisées dans le cadre d'un contrôle. La direction générale des finances publiques a donc mis en place un système d'exploitation de multiples fichiers pour détecter de possibles fraudes fiscales par des entreprises ou des particuliers, appelé : « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR). Ce dispositif permet, via l'exploitation d'un logiciel d'intelligence artificielle d'améliorer le ciblage des contrôles fiscaux.

C'est en ce sens que le législateur a étendu les pouvoirs de l'administration fiscale dans la collecte de données en vue de procéder à un contrôle fiscal éventuel. En effet, il a mis en place un système de *datamining* figurant à l'article 154 de la loi de finances pour 2020². Elle autorise, à titre expé-

mental et pour une durée de trois ans, l'administration fiscale et douanière à collecter et exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés les contenus librement accessibles publiés sur internet par les utilisateurs de plateformes en ligne afin de détecter les comportements frauduleux. Malgré un contexte d'adoption délicat et réfractaire (I), ce nouveau dispositif a toutefois vu le jour et mérite d'être explicité et détaillé (II).

I. Une adoption délicate et expérimentale

1. Avis de la CNIL

L'adoption de l'article 154 de la loi de finance pour 2020 ne s'est pas fait sans encombre. En effet, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) avait été saisie en urgence d'une demande d'avis sur l'article 9 du projet³ de loi de finances pour 2020. Elle avait formulé plusieurs réserves et mises en garde et avait rappelé que les traitements projetés sont par nature susceptibles de porter atteinte aux droits et libertés des personnes concernées. Elle relève en effet que la mise en œuvre de tels traitements interviendra *de facto* bien au-delà du périmètre des données susceptibles d'avoir une incidence en matière fiscale dans le champ des libertés publiques. De surcroît, il lui apparaît indispensable de préciser les contours du dispositif envisagé et de renforcer les garanties existantes. C'est donc en ce sens que le Conseil constitutionnel a été saisi.

2. Décision du Conseil constitutionnel

Quelques mois après cet avis, 60 députés et 60 sénateurs ont déféré la loi au Conseil Constitutionnel conformément à la procédure de l'article 61 de la

1 BOFIP, BOI-CF-COM-10-10

2 Loi de finances 2020, N° 2019-1479, 28 décembre 2019, article 154.

3 Délibération n°2019-144, 12 septembre 2019 portant avis sur le projet de l'article 9 de la LF pour 2020

Constitution⁴. Les requérants critiquaient cet article en deux fondements, dans un premier argument ils ont relevé qu'il n'entraînait pas dans le champ de la loi de finances conformément à l'article 34 de la Constitution et dans un second argument, que celui-ci porte une atteinte inconstitutionnelle au droit au respect de la vie privée, à la liberté d'expression et de communication.

En effet, la mise en place d'un dispositif de collecte d'un volume important de données privées puis d'exploitation de ces données en les recoupant pourrait dissuader d'utiliser de tels services ou de conduire à en limiter l'utilisation, ce qui pourrait porter atteinte aux différents principes et objectifs à valeur constitutionnelle, notamment au regard du droit au respect de la vie privée⁵, de la liberté d'expression⁶ et de la communication des opinions⁷. Sur ce point, les sages ont considéré, dans une décision du 27 décembre 2019,⁸ que ce dispositif « *était de nature à concilier la poursuite de l'objectif de valeur constitutionnel de lutte contre la fraude et l'évasions fiscales avec l'exercice du droit de libre communication et du respect de la vie privée* ». En d'autres termes, l'atteinte aux libertés en cause⁹ est nécessaire, adaptée et proportionnée aux objectifs poursuivis.

Néanmoins, le Conseil constitutionnel a restreint le champ de cet article en censurant partiellement la disposition permettant de collecter et d'exploiter automatiquement des données dans le cadre du manquement prévu à l'article 1728 du Code général des impôts¹⁰. En effet, dans une telle situation, « *l'administration qui a mis en demeure le contribuable de produire sa déclaration, a déjà connaissance d'une infraction à la loi fiscale sans avoir besoin de recourir au dispositif automatisé de collecte de données personnelles* ».

Il convient toutefois de noter, qu'en dernier lieu, le Conseil constitutionnel se réserve le droit d'examiner de nouveau la conformité de la loi à la constitution pour apprécier s'il convient de pérenniser le dispositif au bout des trois ans fixés par la loi.

3. A titre expérimental

Preuve d'une adoption délicate et d'une incertitude sur le régime, ce dispositif a été mis en place uniquement à titre expérimental et ce pour une durée de 3 ans. En effet, cette expérimentation fera l'objet d'une analyse d'impact relative à la protection des données à caractère personnel, cette analyse avait été demandée par la CNIL dans son avis rendu le 12 septembre dernier sur ce sujet. Elle fera ensuite l'objet d'une première évaluation dont les résultats seront transmis au Parlement ainsi qu'à la CNIL au plus tard 18 mois avant son terme puis d'un bilan définitif 6 mois avant son terme¹¹.

II. Le nouveau dispositif

1. Collecte des données

Les personnes visées

Les agents de l'administration fiscale et l'administration des douanes et des droits indirects sont en droit de collecter des données afin de détecter certains comportements frauduleux. Ces derniers doivent avoir le grade de contrôleur spécialement habilité par le directeur général. Cette condition fait suite à la décision du Conseil constitutionnel¹², qui prévoit exclusivement un contrôle par une personne ayant le grade de contrôleur pour préserver le secret professionnel dans les conditions prévues aux articles 226-13 et 226-14 du Code pénal.

A noter en ce sens que les données à caractère personnel ne peuvent pas faire l'objet de collecte, traitement ou conservation de la part d'un sous-traitant.

Les opérateurs de plateforme en ligne

La collecte de donnée ne peut être instituée qu'au moyen de traitements informatisés et automatisés n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale et ne vise donc que les contenus librement accessibles sur les sites internet par les utilisateurs. Sont donc visées les plateformes en ligne au sens de l'article L.111-7 du code de la consommation¹³, ce qui recoupe les réseaux sociaux (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn) et les sites de vente en ligne (Leboncoin, Ebay, Vinted), sont donc exclus les moteurs de recherche et annuaires¹⁴.

4 Article 61, loi constitutionnelle n°2008-724, 23 juillet 2008, offre la possibilité de déférer au Conseil Constitutionnel une proposition de loi avant sa promulgation.

5 Article 2, Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), 1789.

6 Article 10, DDHC, 1789

7 Article 11, DDHC, 1789

8 Conseil Constitutionnel, 27 Décembre 2019, n°2019-796

9 Respect au droit de la vie privée (article 2 DDHC), de communication et d'opinions (11 DDHC)

10 Article 1728, Code général des impôts, LOI n°2017-1837, « sanctionne de 40% le défaut ou le retard de production d'une déclaration fiscale dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure »

11 Article 154 III, Loi de finance, 2020

12 Conseil Constitutionnel, 27 Décembre 2019, n°2019-796.

13 Article L.111-7 I 2° du Code de la consommation: « toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur (...) la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service ».

14 Selon le rapport de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

Les manquements et infractions visées

Les données collectées par les agents habilités doivent viser à la recherche de manquements et infractions. Cela vise les activités occultes¹⁵ telles que le défaut ou retard de production en cas de découverte d'une telle activité. Mais aussi la fausse domiciliation à l'étranger¹⁶, notamment en cas d'inexactitude ou d'omission découlant d'un manquement aux règles de domiciliation fiscale. Ainsi que la contrebande¹⁷ visant la fabrication frauduleuse d'alcool, de vente illicite de tabac ou d'importation et d'exportation sans déclaration. Et enfin la vente de produits contrefaits en matière douanière¹⁸.

2. Analyse des données

Une fois collectées, ces données ne peuvent être opposées à une personne que dans le cadre d'une procédure de contrôle¹⁹. Les informations collectées sont alors transmises au service compétent de l'administration fiscale ou des douanes pour corroboration et enrichissement, pour ce fait il faut que les traitements réalisés permettent d'établir qu'il existe des indices qu'une personne a pu commettre des manquements ou infractions (voir « manquements et infractions visées »).

3. Le sort des données collectées

Destruction des données

Par principe, les données considérées comme sensibles²⁰ et les données sans lien avec les infractions ou manquements visées doivent être détruites 5 jours ouvrés au plus tard après leur collecte. Ce court laps de temps entre la collecte et la destruction ressort de la décision du Conseil constitutionnel et respecte ainsi l'exigence du droit au respect de la vie privée. Dans tous les autres cas, les données doivent être détruites dans les 30 jours si elles ne sont pas de nature à concourir à la connotation des manquements ou infractions.

Conservation des données

Par exception, les données nécessaires à la connotation d'une infraction ou d'un manquement peuvent être conservées dans la limite d'une année ou jusqu'au terme de la procédure pénale, fiscale ou douanière dans le cadre duquel elles sont utilisées.

Respect des droits d'accès

Toujours dans une optique de respect des droits constitutionnels et pour introduire du contradic-

toire dans le dispositif, les contribuables peuvent demander si les données ont été traitées, connaître les finalités du traitement, les catégories de données, les destinataires ou encore la durée de conservation, il y a aussi l'existence d'un droit d'effacement et de rectification. Ces dispositions sont respectées conformément à la CNIL et dans les conditions prévues par l'article 105 de la loi 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

Il convient enfin de préciser que l'entrée en vigueur s'est faite le 1er janvier 2020 et que l'application de toutes ces dispositions sont fixées par décret en Conseil d'Etat. Ce dernier précisera les conditions dans lesquelles la mise en œuvre des traitements est, à toutes les étapes, proportionnée aux finalités poursuivies et en quoi les données sont adéquates et pertinentes au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées.

In fine, ce nouveau dispositif n'est donc pas à l'abri de modification ultérieure quant à sa mise en œuvre ! N'a-t-on pas fait entrer ce dispositif par la petite porte de la loi de finances pour ensuite en étendre son application ? Réponse dans les prochains mois...

15 Article 1728, 1° b et c du Code général des impôts

16 Article 1729 du Code général des impôts

17 Article 1791 ter du Code général des impôts, article 1810 3°, 8° et 10 du même code

18 Article 414, 414-2 et 415 du Code des douanes

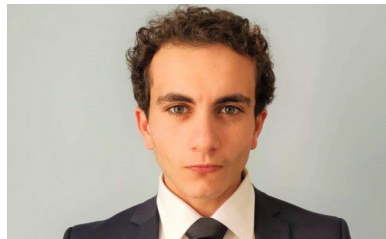
19 Relevant du Titre II du code des douanes et du Chapitre 1 Titre II du livre des procédures fiscales

20 Article 6 de la loi 78-17 du 6 janvier 1978: « cela vise les données qui relèvent de la prétendue origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophique, l'appartenance syndicale, l'état de santé ou l'orientation sexuelle ».

Le nouveau critère de domiciliation des dirigeants de grandes entreprises : consécration de la justice fiscale ou loi à la portée symbolique ?



Arthur ERMOY-FISCHER



Yacine ENNAJI

Par l'article 13 de la Loi de finances pour 2020, l'une des idées phares du Grand débat national a été mise en place : l'article 4 B du Code Général des Impôts a été révisé afin d'en étendre sa portée. Sont désormais considérés comme résidents fiscaux français, les dirigeants d'entreprises ayant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions euros. Si l'opinion publique y verra très certainement une disposition en faveur de la justice fiscale, la portée réelle de la mesure semble davantage symbolique que véritablement efficace.

Introduction : contextualisation

L'article 4 B du CGI posait traditionnellement trois critères alternatifs¹ pour considérer qu'un contribuable avait son foyer fiscal en France : le critère du foyer ou du lieu de séjour principal, le critère professionnel, et le critère économique.

À la lumière de ces critères, un constat s'opère : le champ d'application personnel de l'article 4 B est large. Or, de par la superposition des droits internes, un même contribuable peut être qualifié de résident fiscal de plusieurs Etats, créant ainsi un risque de double imposition de ses revenus. Dans le but de réduire, voire d'éliminer, ces doubles impositions, la France a conclu un total de 121 conventions fiscales bilatérales², afin d'organiser la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats parties à la convention.

Néanmoins, l'émotion provoquée par la révélation médiatique, selon laquelle des dirigeants de grandes entreprises françaises étaient fiscalement domiciliés à l'étranger, a conduit à cette réforme de la domiciliation fiscale : « *le dirigeant d'une entreprise française doit payer ses impôts en France et les grandes entreprises qui y font des profits doivent y payer l'impôt, c'est la simple justice* »³. C'est alors dans ce contexte qu'est entré en

élaboration l'article 13 de la loi de finances pour 2020⁴, une mesure qui tend à combattre « *les avantages indus et l'évasion fiscale* »⁵.

Après validation⁶ de l'article par le Conseil constitutionnel à la suite d'un contrôle préalable de la loi de finances, une étude approfondie de cette disposition s'impose : s'il pose une présomption simple de domiciliation fiscale pour les dirigeants d'entreprise dont le siège est situé en France et qui réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros, cette disposition doit néanmoins être mise en perspective au regard des conventions fiscales internationales, afin d'en saisir la portée limitée au niveau de l'impôt sur le revenu (1). Cependant, cette disposition aura un impact sur d'autres impôts comme l'impôt sur la fortune immobilière et les droits de mutations à titre gratuit (2).

I. Un champ d'application large pour une application marginale en matière d'impôt sur le revenu

a. Champ d'application du dispositif

L'article 13 de la loi de finances complète le critère professionnel posé par l'article 4 B du CGI en ajoutant les conditions suivantes :

- Le siège de l'entreprise ou le siège du groupe doit se situer en France ;
- Le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise

1 CE, 13 mars 1968, n° 66801.

2 Cour des comptes, 31 mai 2019, ref. S2019-1421, « *Les conventions fiscales internationales* ».

3 Discours du 10 décembre 2018, « *Faire de cette colère une chance* ».

4 Article 13 de la Loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019, Loi de finances pour 2020.

5 Ibid.

6 Conseil Constitutionnel, 27 décembre 2019, Décision n°2019-796 DC, considérants 2 à 7.

doit être supérieur à 250 millions d'euros⁷ ;

- Les dirigeants visés par cette nouvelle disposition sont les mandataires assumant la direction de la société : directeur général, directeurs généraux délégués, président et membres du directoire et globalement tous les dirigeants qui exercent des fonctions exécutives. Si le siège social est situé en France, alors le mandat est considéré comme exercé en France également⁸.

b. Présomption

L'article 13 de la loi de finances prévoit que la réunion de ces conditions constitue une présomption de domiciliation fiscale des dirigeants d'entreprise. Ces derniers seront, au regard du droit interne, imposés sur l'ensemble de leurs revenus. Cependant, cette présomption demeure réfragable, le dirigeant pouvant apporter la preuve que son activité n'est pas exercée à titre principal⁹.

Un constat se dégage à ce stade de l'étude, la portée de cet article est très large en théorie, mais la pratique démontre qu'elle se confrontera régulièrement à une limite : les conventions fiscales internationales.

c. L'obstacle des CFI

Dans la pratique, la portée de cet article 13 se trouvera limitée, car cette disposition législative de droit interne se heurtera aux conventions fiscales internationales, normes à valeur supra-législative¹⁰. En effet, dans la situation dans laquelle des dirigeants seront qualifiés de résidents fiscaux au regard de la législation interne de plusieurs Etats, ce conflit se résoudra par la convention fiscale internationale conclue entre les Etats concernés. Dès lors, l'article 4 de la convention-modèle OCDE¹¹ se propose de résoudre les questions de domiciliation par des critères successifs : la condition de foyer d'habitation permanent viendra quasi-systématiquement interférer avec le critère professionnel prévu à l'article 13 de la loi de finances pour 2020.

d. Portée au regard de l'impôt sur le revenu

En pratique, un faible nombre de chefs d'entreprises est susceptible d'être affecté par ce nouveau dispositif de domiciliation fiscale. La première raison est qu'en réalité, sur les 1 500 dirigeants théoriquement touchés¹² par cette mesure, une très large majorité est déjà considérée comme résidant fiscalement en France au regard du droit interne. La présomption n'étant que simple, les nouveaux entrants pourront apporter la preuve contraire que ce mandat n'est exercé qu'à titre accessoire. De plus, dès lors qu'elles seront applicables, les conventions fiscales bilatérales contreront l'application de ce nouvel article 4 B du CGI.

e. Exemple

Avec l'entrée en vigueur de l'article 13 de la loi de finances, l'ex-dirigeant de la société Renault aurait-il pu être considéré comme résident fiscal français ? La société Renault dépasse le seuil des 250 millions d'euros de chiffre d'affaires annuels, son dirigeant était bien président-directeur général, ce qui constitue une fonction exécutive, et par ailleurs, le siège social de la société Renault est situé à Boulogne-Billancourt, soit en France. Ainsi, au regard du droit interne, l'ex-dirigeant de la société aurait pu être considéré comme résident fiscal français. Néanmoins, il l'est aussi au regard du droit hollandais. Afin d'éviter la double-imposition et pour trancher quant au lieu de domiciliation, le contribuable devra invoquer la convention fiscale franco-hollandaise. L'analyse successive des critères posés par l'article 4, 3 de la convention conduit à apprécier en priorité le lieu du foyer d'habitation permanent. En l'espèce, ce critère étant rempli à l'égard des Pays-Bas, l'ex-dirigeant de la société Renault est bien considéré comme résident fiscal hollandais. La convention fiscale franco-hollandaise fait donc obstacle à la qualification de résident fiscal français pour ce contribuable. Finalement, cette disposition s'inscrit davantage comme une mesure symbolique, venant préciser le critère professionnel de l'article 4 B du CGI, que comme un bouleversement de l'ordonnement juridique.

7 Dans le projet de loi de finances pour 2020, le montant initial était fixé à un milliard d'euros. A la suite des délibérations de l'Assemblée Nationale (2ème séance, 17 octobre 2019), le seuil a été abaissé à celui actuellement en vigueur. Pour les entreprises qui contrôlent d'autres entreprises au sens de l'article L. 233-16 du Code de commerce, le seuil des 250 millions s'apprécie dans leur ensemble.

8 BOI-IR-CHAMP-10-20160728 n°180. Cette condition s'applique en cohérence de la jurisprudence rendue antérieurement par le Conseil d'Etat (CE, 10 août 2007, n°292577, USG France), selon laquelle, pour l'appréciation du critère professionnel, les dirigeants exerçant leur mandat doivent être considérés comme travaillant en France lorsque le siège social était situé sur le territoire français, nonobstant la circonstance que cette activité puisse s'effectuer pour partie à l'étranger.

9 CE, 18 octobre 2002, n°224459, Cambay.

10 Article 55 de la Constitution.

11 Article 4 convention modèle OCDE : « 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : a) cette personne est considérée comme un résident seulement de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où elle séjourne de façon habituelle ; c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident seulement de l'État dont elle possède la nationalité ; d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

12 Compte-rendu des délibérations de l'Assemblée Nationale de la 2ème séance du jeudi 17 octobre 2019

II. Une portée plus efficace au regard de l'impôt sur la fortune immobilière et les droits de mutation

Malgré son faible impact concernant l'impôt sur le revenu, il est possible d'observer une incidence pratique plus importante de cette disposition sur d'autres impositions, notamment pour l'impôt sur la fortune immobilière, ou encore pour les droits de mutation à titre gratuit, les conventions fiscales internationales étant dans leur majorité silencieuses à leur sujet.

a. L'impôt sur la fortune immobilière.

L'assiette de l'IFI est constituée de l'ensemble des actifs immobiliers détenus par le contribuable¹³. Les personnes redevables de l'IFI sont d'une part, les résidents fiscaux français sur l'ensemble des biens détenus dans le monde en application du principe de mondialité de l'impôt¹⁴. Concernant les non-résidents fiscaux français, selon le principe de territorialité de l'impôt, ils ne seront soumis à cet impôt que sur les biens immobiliers détenus en France¹⁵. En matière d'imposition sur la fortune, certaines conventions fiscales internationales ne visent pas l'impôt sur la fortune. C'est le cas par exemple de la convention entre la France et la Belgique. Un résident fiscal français détenant des actifs immobiliers en Belgique ne sera donc pas protégé conventionnellement. Dans l'hypothèse où l'on est en présence d'un dirigeant d'une société dont le siège se situe en France et que cette société réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros, ce dirigeant sera assimilé à un résident fiscal français et sera donc soumis à l'IFI sur l'ensemble de ses biens détenus dans le monde, si son patrimoine immobilier est supérieur à 1 300 000 euros.

Il existe cependant certaines conventions fiscales bilatérales qui ne prévoient certes aucune mesure en matière d'IFI, mais uniquement en matière d'impôt de solidarité sur la fortune. La question se posait alors de savoir si l'IFI entrait dans le champ d'application de la convention fiscale bilatérale. En 2018, à propos de la mise en œuvre de la convention fiscale internationale entre la France et l'Arabie Saoudite, un sénateur posa cette question auprès du gouvernement¹⁶, à laquelle le Ministre de l'Économie et des Finances a répondu qu'en application du paragraphe 2 de ladite convention « *le champ d'application de la convention [est étendu] aux impôts de nature identique ou analogue qui s'y ajouteraient ou les remplaceraient et qui seraient établis après la date de sa signature. Tel est le cas de l'IFI, qui entre ainsi dans le champ de la convention* »¹⁷.

Il ressort de cette réponse que si l'on est en présence d'une convention fiscale bilatérale prise sur le modèle de l'OCDE qui vise l'impôt de la solidarité sur la fortune, il y aura une protection conventionnelle du résident fiscal français en matière d'IFI.

b. Les droits de mutation à titre gratuit.

La question du patrimoine immobilier des dirigeants d'entreprises françaises emporte également des réflexions au regard des droits de mutation.

Dans le cas où un défunt ou un donateur est domicilié en France au moment de la transmission de son patrimoine immobilier, des droits de mutation à titre gratuit seront dus à l'administration fiscale française sur l'ensemble des actifs mondiaux détenus par le contribuable¹⁸. Cette transmission sera également imposable en France, lorsque le défunt ou le donateur est non-résident fiscal français mais que le bénéficiaire est résident fiscal français au jour de la transmission, et qu'il a eu « *son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens* »¹⁹. L'ensemble des biens meubles ou immeubles seront alors imposables en France aux droits de mutation à titre gratuit. Ainsi, par cette nouvelle rédaction de l'article 4 B du CGI, un dirigeant d'une entreprise française, dont le siège est situé en France et réalisant en France un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions d'euros, sera soumis aux droits de mutation à titre gratuit en tant que bénéficiaire d'une succession ou d'une donation pendant son mandat. Ainsi, s'il décède au cours de son mandat, l'ensemble de ses actifs mondiaux constituera l'assiette des droits de mutations à titre gratuit. Ceci est affirmé sous réserve de l'application d'une convention fiscale internationale, qui pourrait limiter encore davantage la portée de cet article 13. Cependant, en l'absence d'une telle convention en la matière, une disposition fiscale de droit interne permet au contribuable d'imputer l'impôt qu'il aura versé dans l'autre Etat sur son impôt en France²⁰. Il est intéressant de remarquer que le contribuable sera toujours redevable de droits de succession à titre gratuit en France, même s'il y aura une atténuation de la double imposition. Dès lors, un dirigeant d'une entreprise française peut désormais se voir redevable de droits de mutation à titre gratuit auprès de l'administration fiscale française, alors même qu'il ne réunissait pas les critères de l'article 4 B du CGI dans sa rédaction antérieure.

13 Article 964 du CGI.

14 Article 4 A alinéa 1^{er} du CGI.

15 Article 4 A alinéa 2 du CGI.

16 Question écrite n°03325 de M. Alain JOYANDET (Haute-Saône-Les Républicains) publiée dans le JO du 22/02/2018 page 753

17 Réponse du Ministère de l'économie et des finances publiée dans le JO Sénat du 19/07/2018- page 3598

18 Article 750 ter, 1^o du CGI.

19 Article 750 ter, 3^o du CGI.

20 Article 750 ter, 3^o du CGI.

Conclusion

En conclusion, il est à noter que la concrétisation de cette volonté théorique de changement des règles d'imposition des dirigeants français reste restreinte en pratique, notamment car la présomption pesant sur le dirigeant reste simple, et surtout car les conflits de qualification de résidence se résoudront très souvent par l'application des conventions fiscales internationales.

Dès lors, malgré une portée pratique limitée au regard de l'impôt sur le revenu, cet article 13 de la loi de finances aura des incidences plus importantes concernant l'impôt sur la fortune immobilière et les droits de mutations à titre gratuit, notamment en cas d'absence de protection conventionnelle pour le résident fiscal français.

Échange de renseignements fiscaux en Suisse : évolutions et état des lieux

Rédigé par :



Yamina HARBES



Maxime THINEY

L'échange de renseignements, pierre angulaire de la coopération internationale entre les États, fait l'objet de débats centraux en fiscalité internationale. En ce sens, la Suisse a récemment adopté l'échange automatique d'informations, ce qui suppose une analyse plus approfondie de son droit interne, et notamment la question de l'articulation avec son traditionnel secret bancaire.

Introduction

La Suisse, prise en étau entre, d'une part son traditionnel secret bancaire et d'autre part le développement des normes internationales sur la transparence fiscale, a, au fil du temps, modifié sa législation pour admettre l'échange de renseignements fiscaux avec d'autres États.

L'intégration de ces nouvelles normes dans le droit suisse a soulevé alors de nombreuses questions internes portant notamment sur les modalités d'application concrètes.

I. La position traditionnelle de la Suisse sur l'échange d'informations

La Suisse a toujours considéré que les conventions fiscales avaient uniquement un but de lutte contre la double imposition et non contre l'évasion fiscale. Seule une exception était accordée pour les cas de fraude fiscale définie par l'article 186 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, comme une soustraction à l'impôt qui s'accompagne de l'usage de titres faux.

Notamment la réserve officielle de la Suisse sur l'article 26 du modèle OCDE était :

« *Switzerland reserves its position on paragraphs 1 and 5. It will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States* ».

Véritable obstacle à cet échange d'informations, le secret bancaire suisse était pleinement opposable à

une demande classique d'échange d'informations, hors cas de fraude fiscale.

Il convient de noter que le secret bancaire suisse désigne deux éléments différents :

- une obligation de discrétion prévue par l'article 47 de la Loi Bancaire avec une peine de trois ans pour divulgation intentionnelle d'un secret bancaire commis par l'agent d'une banque.
- le secret qui lie les clients avec les institutions financières par rapport à l'administration fiscale suisse. Cette dernière ne peut pas demander d'informations sur les avoirs des clients sauf cas de fraude fiscale avec des preuves avancées.

II. L'adoption par la Suisse de l'échange de renseignements fiscaux

La Suisse a adopté l'article 26 de la convention modèle de l'OCDE dans un contexte politique particulier dans le but de répondre à une vraie demande internationale (A). L'échange de renseignements fut, dès lors, mis en œuvre par la Suisse (B), qui a fait l'objet d'une évaluation lors de l'examen par les pairs (C). A la suite de cela, la Suisse a récemment changé sa position relativement aux demandes massives (D).

A. Le contexte particulier de l'adoption de l'article 26

L'évolution a commencé au niveau bilatéral. En effet, les conventions conclues avec les États-Unis comprenaient des mesures administratives en cas de

«tax fraud or the like»¹. Puis, l'accord entre l'Union Européenne et la Suisse fût adopté, ce qui a conduit à une renégociation des conventions bilatérales avec les différents États Membres permettant d'inclure l'assistance en cas de fraude fiscale.²

Ces avancées doivent être constatées, mais les événements les plus importants ayant conduit la Suisse à développer une certaine souplesse dans son attitude ne sont autres que la crise économique de 2008, ainsi que l'affaire UBS. En effet, cette dernière affaire a révélé que le système suisse permettait en réalité de dissimuler l'existence de comptes clients américains qui ont, par conséquent, échappé à l'administration fiscale. Ainsi, une pression de la part du G20 et de l'OCDE a été exercée par le truchement de l'inscription de la Suisse sur la liste grise des États non-coopérants.

Finalement, le 13 avril 2009, le Conseil fédéral adopte l'article 26 de la Convention modèle OCDE portant sur l'échange de renseignements.

B. Le changement de positionnement de la Suisse à l'égard de l'échange de renseignements

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé de conclure des accords d'assistance administrative et d'y intégrer des accords d'échanges de renseignements fiscaux sur la base de l'article 26 de la Convention modèle de l'OCDE. Avec cette décision, la Suisse répond alors à la demande internationale. Véritable bouleversement, cette annonce tire un trait sur la position traditionnelle de la Confédération en matière d'échange de renseignements.

Or, en adoptant l'article 26, la Suisse admet que ce secret bancaire ne puisse plus être opposable à un échange de renseignements.

Pour autant, en pratique, la Suisse avait tout de même émis des limites sur les échanges d'informations. À titre d'exemple, lors de la modification de l'article 28 de la convention franco-suisse, le champ de cet échange a été limité aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* »³ et non aux renseignements nécessaires comme

cela peut être le cas dans d'autres conventions. En réalité, par ce terme, la Suisse a notamment voulu faire obstacle au fishing expeditions⁴. C'est l'une des nombreuses conditions émises par la Suisse pour l'application de ce nouveau standard⁵ et qui est inscrite au sein de sa législation.

C. L'examen par les pairs des modalités de mise en œuvre nationales

À la suite de la mise en place de l'article 26 dans ses conventions fiscales, la Suisse a été évaluée notamment dans le cadre de l'examen par les pairs. Lors de la première phase, Forum mondial avait alors conclu que la réglementation suisse était trop restrictive. En effet, il a été considéré que les exigences procédurales ne devaient pas octroyer la faculté, pour la Suisse, d'empêcher l'échange effectif des renseignements. L'examen souligne notamment que les règles d'identification exigées par la Confédération sont trop rigides.⁶

Lors de la seconde phase, une attention particulière est portée sur la notion de « *pertinence vraisemblable* ». En effet, il a été constaté que la Suisse avait une approche trop restrictive sur cette notion, ce qui a eu pour conséquence de limiter l'échange de renseignements.⁷

D. Position actuelle sur les demandes massives : assouplissement de la notion de « fishing expedition » ?

La Suisse s'est donc conformée à ces recommandations pour étendre plus largement les échanges. C'est ainsi que dans l'arrêt du 26 juillet 2019, le Tribunal fédéral déclare que « *L'Administration fédérale des contributions (AFC) peut communiquer à la France des renseignements sur l'identité de clients d'UBS présumés contribuables français. La demande d'assistance administrative française, fondée sur des listes comprenant environ 40 000 numéros de comptes bancaires et d'autres numéros bancaires, ne constitue pas une « fishing expedition » inadmissible* »⁸.

Si au premier abord, il semble qu'avec cet arrêt, le Tribunal fédéral abandonne l'interdiction des *fishing expeditions*, il s'agit, en réalité, davantage d'une modulation de cette notion.

1 Fraude fiscale et délits semblables

2 Le sens retenu de la notion de fraude fiscale est celle du droit suisse

3 Article 28 de la convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

4 Le fishing expedition se traduit littéralement par « la pêche aux informations ».

5 OBERSON Xavier, Précis de droit fiscal international, 4ème édition, Stämpfli Éditions SA Berne, p. 530

6 <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/38722.pdf>

7 Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Suisse 2016 https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-rapport-d-examen-par-les-pairs-suisse-2016_9789264261457-fr#page130

8 Tribunal fédéral, 26 juillet 2019, 2C_653/2018

Tout d'abord, le Tribunal relève que l'Administration française fournit des garanties, notamment sur le principe de spécialité de l'échange des renseignements fiscaux.

Concernant le volume de demandes, le Tribunal considère qu'il ne s'agit pas d'une demande de groupe mais plutôt d'une liste de demandes individuelles. L'article 3 de la Loi sur l'assistance administrative fiscale définit les demandes de groupe comme « *une demande d'assistance administrative qui exige des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiable à l'aide de donnée précise* ».

En l'espèce, l'administration française fournissait des numéros de comptes. Or, une jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral avait considéré qu'un numéro de compte constituait une caractéristique d'identification individuelle suffisante⁹.

Dès lors, avec une demande portant sur environ 40 000 comptes, la France n'effectuerait pas une demande groupée puisqu'il n'existe pas, en l'espèce, de comportement identique aux contribuables concernés. En revanche, le simple numéro permet de cibler précisément un compte, qualifiant alors l'individualisation de la demande.

III. L'introduction de l'échange automatique d'informations

Le contexte international imposait à la Suisse d'opter pour l'adoption de l'échange automatique d'information (A). Ainsi, malgré le fait qu'une telle adoption ait fait l'objet de controverses (B), elle est désormais mise en œuvre par la Suisse. (B)

A. Naissance et débats liés à l'échange automatique d'informations

La mise en œuvre de l'échange sur demande intervient alors que les acteurs internationaux se préoccupent de l'échange automatique de renseignements. Certains acteurs bancaires, considérant qu'il s'agit d'une entrave de plus au secret bancaire, s'opposent à cette voie. En revanche, une proposition émerge de la Suisse pour pallier ce problème : l'initiative RUBIK. Ce projet consiste à ce que les institutions financières prélèvent directement l'imposition pour un autre État auprès de ses clients puis qu'elles reversent directement l'imposition aux administrations fiscales concernées. Véritable alternative à l'échange automatique, ce projet a par exemple été mis en œuvre avec le Royaume-Uni¹⁰ avant que l'accord ne soit abrogé. En revanche, il n'emporte pas un franc succès face à la réticence de

nombreux États et notamment de la France.

En 2012, le Conseil fédéral suisse indique que les échanges d'informations doivent être améliorés. Pour autant, la Suisse s'oppose toujours à l'échange automatique en ce qu'il porterait notamment atteinte aux droits fondamentaux concernant la sphère privée garantie par l'article 13 de la Constitution suisse et par l'article 8 de la CEDH. En effet, au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, les relations économiques des personnes appartiennent à leur sphère privée et entrent donc dans le champ de ces dispositions. L'exception de l'article 13 que constitue la présence d'un intérêt public a été très débattue notamment car il existe un principe de proportionnalité. En effet, les opposants à l'échange automatique soutenaient que l'échange automatique ne serait pas proportionnel puisque tous les renseignements seraient visés. Il convient de noter que le tribunal fédéral a reconnu que la recherche générale et indéterminée de preuves n'est pas proportionnelle et est prohibée par le droit suisse.

Enfin, les opposants contestaient le projet sur le terrain de la protection des données personnelles et notamment sur un droit d'accès et d'information des personnes visées.

Sur mandat du Secrétaire d'État aux questions financières internationales, le Professeur R. MATTEOTTI¹¹ a rendu un avis de droit portant sur la constitutionnalité de l'échange automatique de renseignements en Suisse. Concernant la compatibilité avec l'article 13 de la Constitution, il considère qu'il n'y a pas d'atteinte majeure aux droits fondamentaux. Néanmoins, il émet des réserves sur la protection des données personnelles. Il estime notamment qu'il faudra prévoir un droit de suppression des données dès lors que l'utilisation des données à des fins fiscales sera prescrite.

Également, il propose de réserver l'application de l'échange automatique avec les États proposant un degré suffisant de protection pour ces données.

En revanche, il souligne que les titulaires des comptes concernés ne peuvent pas se prévaloir du droit d'opposition au traitement prévu par l'article 20 de la loi sur la protection des données.

Malgré ces réticences, en 2014, le Conseil fédéral souscrit à la déclaration de l'OCDE sur l'échange automatique et s'engage à la transposition dans son droit interne. La Suisse met alors en place, le 1er janvier 2017, l'échange automatique avec 38 États. Ce système repose sur la transmission des informations bancaires¹² relatives à des clients à condition que ceux-ci disposent d'une résidence fiscale dans l'un des États partenaires de la Suisse.

9 Tribunal fédéral, 29 octobre 2018, 2C_695/2017

10 Accord du 6 octobre 2011, abrogé depuis le 14 novembre 2016

11 MATTEOTTI René, Constitutionnalité de l'échange automatique de renseignements, 13 août 2015

12 Telles que le numéro de compte et le numéro d'identification fiscale, le prénom, le nom, la date de naissance, le type de revenus et le solde du compte

Cela se traduit par une transmission des informations bancaires à l'Administration fédérale des contributions, qui joue le rôle d'intermédiaire, avant de les transmettre ensuite aux autorités étrangères compétentes.

Enfin, concernant la problématique de la protection des données personnelles, l'encadrement législatif prévoit que les renseignements échangés ne peuvent être utilisés qu'à des fins fiscales. Plus spécifiquement, l'article 19 de la loi sur l'échange automatique de renseignements prévoit un droit d'accès aux renseignements échangés et la possibilité de demander des rectifications en cas d'inexactitudes.

B. La mise en œuvre et l'évaluation de la norme

L'échange automatique d'informations, une fois incorporé au sein des différents systèmes nationaux, fera l'objet d'un examen par les pairs dès 2020. Toutefois, pour s'assurer de « l'intégrité de cette norme »¹³, un examen préliminaire des droits nationaux est mené par le Forum Mondial.

Lors de l'examen mené à l'égard du droit suisse, des recommandations furent émises, notamment en matière de diligence et d'enregistrement et visant à l'introduction d'une obligation de conservation des documents. Prenant compte de ces recommandations, la Suisse a ouvert la consultation concernant la loi fédérale¹⁴ ainsi que l'ordonnance, et ce, afin d'intégrer ces recommandations.¹⁵ Le 20 novembre 2019, le Conseil fédéral a adopté le message sur la modification de la loi fédérale. Partant, le Parlement devrait procéder à l'examen du projet au printemps 2020, qui devrait précéder d'une année son entrée en vigueur.¹⁶

Concernant l'état du droit actuel sur l'échange automatique d'informations, il apparaît qu'au 1er janvier 2020, la liste des États partenaires de la Suisse sur l'échange automatique d'informations s'élève à 108 États, ce chiffre comprenant également les États Membres de l'Union Européenne.¹⁷ À la fin de l'année 2019, il apparaissait que la Suisse avait effectivement échangé des informations au sujet de 3,1 millions de comptes, et ce, avec 75 États¹⁸ au cours de l'année 2018.

13 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55944.pdf>

14 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55932.pdf>

15 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55935.pdf>

16 https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-74136.html

17 La liste complète des États partenaires est disponible sur : https://www.sif.admin.ch/sif/fr/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html

18 https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/medien/nsb-news_list.msg-id-76625.html