

## La coopération internationale en matière de contrôle fiscal International cooperation in tax control

**LOUNIS Abdelouahab**

*Laboratoire investissement et développement durable*

*Université d'Oran 2 Mohamed Benahmed*

Received: 30 /12 /2022

Accepté le:31/12 /2022

Publié le : 31/12 /2022

### **Résumé:**

La plupart des États se trouvent confrontés au phénomène de la mondialisation. La mobilité des personnes et des capitaux et l'internationalisation des échanges aggravent le risque de fraude en matière fiscale.

La recherche et l'échange de renseignements sont donc devenus des nécessités en matière de lutte contre la fraude, qui se réalisent : à travers la mise en œuvre d'échanges réglementé d'informations soit sur demande soit dans certains cas, automatiquement ou spontanément.

Les efforts des Etats ne se sont pas arrêtés uniquement à l'échange des renseignements. Certaines conventions internationales ont mis en place une coopération plus accrue telle que les échanges des contrôles fiscaux. Ces contrôles sont effectués par un Etat membre soit sur place au profit des Etats demandeurs, soit il permet aux Etats contractants de réaliser des contrôles simultanés ou coordonnés.

**Mots clés:** contrôle fiscal, échange de renseignements, coopération internationale, droit fiscal international

**Abstract:**

Most States are faced with the phenomenon of globalization. The mobility of people and capital and the internationalization of trade increase the risk of tax evasion.

Research and the exchange of information have therefore become necessities in the fight against fraud, which are achieved: through the implementation of regulated exchanges of information either on request or in certain cases, automatically or spontaneously.

The efforts of States have not stopped solely at the exchange of information. Some international conventions have established greater cooperation such as the exchange of tax audits. These checks are carried out by a Member State either on the spot for the benefit of the requesting States, or it allows the Contracting States to carry out simultaneous or coordinated checks.

**Keywords:** tax control, exchange of information, international cooperation, international tax law.

**1. Introduction:**

La plupart des États se trouvent confrontés au phénomène de la mondialisation : mobilité des personnes physiques ou morales et des capitaux, internationalisation des échanges, développement des transactions transfrontières dématérialisées, concurrence fiscale, tous ces éléments constituent des facteurs aggravant le risque de fraude en matière fiscale.

Dès lors, les administrations fiscales se trouvent devant un problème récurrent de connaissance et d'appréhension d'une matière imposable, qui au-delà même de la lutte contre la fraude fiscale, exige une coopération renforcée entre les États. En effet, l'appréhension de la situation fiscale d'un contribuable (particulier ou entreprise) nécessite

de plus en plus la connaissance d'informations détenues à l'étranger, qu'il s'agisse d'établir la territorialité de l'impôt, de s'assurer du bon statut fiscal d'une entité juridique, ou de déterminer la nature de ses revenus.

La recherche et l'échange de renseignements sont donc devenus des nécessités en matière de lutte contre la fraude, qui se réalisent : à travers la mise en œuvre d'échanges réglementés d'informations soit sur demande soit dans certains cas, automatiquement ou spontanément (I). Les efforts des États ne se sont pas arrêtés uniquement à l'échange des renseignements. Certaines conventions internationales ont mis en place une coopération plus accrue telle que les échanges des contrôles fiscaux. Ces contrôles sont effectués par un État membre soit sur place au profit des États demandeurs, soit il permet aux États contractants de réaliser des contrôles simultanés ou coordonnés (II).

## 2. L'échange de renseignements

L'assistance administrative peut être définie comme « *l'ensemble des opérations traduisant une coopération entre les administrations fiscales de deux ou plusieurs États en vue de permettre une application correcte des dispositions régissant l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts de chacun des États intéressés. En d'autres termes, les États qui prêtent assistance acceptent de mettre en œuvre les divers moyens juridiques et pratiques que leur confère leur législation nationale pour aider une administration étrangère à remplir ses attributions fiscales sans se heurter aux limites de souveraineté que constituent les frontières nationales* » (Éric ROBERT, *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, collection Académique, Presses de sciences Po, 2017, p. 117.). Conçues à l'origine pour faciliter l'activité économique et financière des États et éliminer les doubles impositions, les conventions vont rapidement établir les bases d'une coopération entre deux États, visant à prévenir l'évasion fiscale. Elles doivent prévoir expressément un échange de renseignements dont la

*La coopération internationale en matière de contrôle fiscal*  
*International cooperation in tax control*

---

portée est variable selon le texte. Les conventions signées par l'Algérie sont pour la plupart conclues selon le modèle de convention fiscale de l'OCDE, qui prévoit, dans son article 26, les conditions de l'échange de renseignements entre États contractants (Par exemple : La convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 15 décembre 1991, stipule dans son article 26 l'échange de renseignements que : « *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention ou celles de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la convention, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention et ce, en particulier, afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales dans le cas de ces impôts. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1er. Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.* »). Cet article fait par ailleurs référence à la notion de renseignement vraisemblablement pertinent. (Cette notion a été utilisée dans la Convention entre l'Algérie et le Royaume-Uni en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en

matière d'impôt sur le revenu et sur le capital, signée à Alger, le 18 février 2015 dans son article 24.) L'introduction de ce concept a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, tout en indiquant clairement qu'il n'est pas permis aux États contractants de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Sont concernés par l'échange de renseignements les seuls impôts visés par les conventions. Il s'agira de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés (dans tous les cas) ; pourront être aussi visés les droits d'enregistrement, les droits de mutation, l'impôt sur la fortune.

Dès lors, l'échange de renseignements peut prendre l'une des formes suivantes :

2.1 L'échange de renseignements sur demande : il vise des cas (particuliers ou entreprises) où un Etat souhaite recueillir des informations susceptibles d'être détenues par un Etat partenaire ou obtenir la confirmation de faits dont il a eu connaissance. L'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, avec l'ajout en 2005 des paragraphes 4 et 5, précise qu'un Etat ne peut pas refuser une demande de renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national, ni parce que ceux-ci sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. Le secret bancaire n'est pas incompatible avec les clauses de l'article 26 et la quasi-totalité des pays appliquent des règles de secret bancaire ou de confidentialité. Le respect des normes de l'article 26 ne nécessite que des exceptions limitées aux règles de secret bancaire et ne mettrait pas en cause la confiance des citoyens dans la protection de leur vie privée. Enfin, lorsque des renseignements sont échangés, ils font l'objet de règles strictes de confidentialité. Il est expressément prévu à l'article 26 que les renseignements communiqués seront considérés comme secrets et qu'ils ne pourront être utilisés qu'aux fins prévues dans la convention.

*La coopération internationale en matière de contrôle fiscal*  
*International cooperation in tax control*

---

(Frédérique PERROTIN, Feu vert de l'OCDE aux demandes de renseignements sur des groupes de contribuables, *Petites affiches*, n° 152, 31/07/2012, p. 3.)

2.2 L'échange de renseignements automatique ou d'office : Il concerne la transmission, sans demande préalable et d'une manière périodique, d'informations relatives à une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État et concernant un résident d'un autre État.

Pour son application, l'échange automatique ou d'office requiert un accord formel entre les autorités compétentes des deux États, énumérant la liste exhaustive des renseignements à communiquer systématiquement et fixant leurs conditions de transmission. En impôts directs, les catégories de revenus principalement visées sont les pensions, les salaires, les intérêts, les redevances, les honoraires et les commissions.

En scionnant l'ensemble des conventions bilatérales que l'Algérie a signé, nous découvrons que cette dernière n'a accepté que deux fois l'échange automatique de renseignements. La première en avril 2002 avec la France, (L'article 26 dispose que : « *L'échange de renseignements a lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des Etats contractants s'entendent pour déterminer la liste des informations qui sont fournies d'office* ».) et la deuxième fois c'était avec le royaume de Belgique en décembre de la même année. (Les renseignements sont échangés soit sur demande concernant un cas précis, soit automatiquement en ce qui concerne une ou plusieurs catégories de revenus.)

Sur le plan européen, l'échange automatique de renseignements prend tout son ampleur, à l'exemple de l'Europe qui a mis en place, depuis le 1er janvier 1993, un système commun d'échange de renseignements (le système VIES ou VAT Information Exchange System) qui permet de

recueillir des renseignements relatifs aux assujettis et aux opérations intracommunautaires (Article 21 du règlement 904/2010.). La directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal prévoit que les Etats membres européens échangent automatiquement les informations disponibles sur cinq catégories de revenus et de capital : les revenus d'emploi, les jetons de présence, les produits d'assurances, les pensions, la propriété et les revenus des biens immobiliers (Voir aussi La directive 2014/107/EU (dite DAC 2) avec les Etats membres de l'Union européenne.). Sur le plan international, d'autres instruments juridiques permettent l'échange automatique sur les comptes financiers, à l'exemple du dispositif dit « FATCA » avec les Etats-Unis (Il s'agit d'un texte instituant un régime juridique particulier. FATCA est l'acronyme de «*Foreign Account Tax Compliance Act* », que l'on pourrait traduire par « loi sur l'acquittement des obligations fiscales relatives aux comptes étrangers. ). Ce texte, adopté le 18 mars 2010, figure aujourd'hui aux articles 1471 à 1474 du Code américain des impôts. Pour le résumer, on peut dire qu'il prévoit la transmission, par des institutions financières étrangères (C'est-à-dire les *Foreign Financial Institutions* – FFI.), de différentes informations à l'administration fiscale américaine (*Internal Revenue Service* – IRS) sur les comptes détenus en dehors des États-Unis par des contribuables américains. À défaut de respecter ce régime, les institutions financières en question encourent un prélèvement à hauteur de 30 % de la valeur des investissements qu'elles réalisent aux États-Unis. (Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Réflexions sur une proposition de loi cherchant à sanctionner la violation du droit au compte, *La gazette du palais*, n° 043, 12/02/2015, p. 4.). Et l'accord multilatéral pour l'échange automatique sur les comptes financiers. (Depuis 2014, il y avait 61 pays qui ont signé la convention.) En 2018, 86 pays (dont 2 pays en développement) ont transmis des renseignements. Les données transmises comportent notamment le numéro du compte, le montant du

*La coopération internationale en matière de contrôle fiscal*  
*International cooperation in tax control*

---

solde à la fin de l'année concernée, le montant et le type de revenus génères par ce compte.

2.3. L'échange spontané d'informations permet de transmettre à une administration étrangère, sans demande préalable de sa part, tous les renseignements disponibles qui révèlent l'existence de revenus imposables dans ce pays, qui donnent une indication sur la fortune ou le train de vie d'un non-résident, ou qui laissent supposer qu'une fraude a été commise dans un autre État. L'accord signé entre L'Algérie et la Belgique a prévu un échange de ce type. « *Les renseignements sont échangés soit sur demande concernant un cas précis..., soit spontanément en ce qui concerne les revenus dont la connaissance présente un intérêt pour un Etat contractant.*». (Article 26 paragraphe 3 de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 15 décembre 1991. Décret présidentiel n° 02- 432 du 5 Chaoual 1423 correspondant au 9 décembre 2002 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique.)

Les Etats disposent donc de nombreux instruments juridiques efficaces permettant aux administrations nationales d'être présentes en matière de recherche et de collecte du renseignement.

Toutefois, la recherche de l'information dans la lutte contre la fraude fiscale internationale reste freinée par la présence de pays ne respectant pas les standards internationaux d'échange de renseignements : l'échange est inexistant avec les pays n'ayant pas signé de convention fiscale et demeure limité pour les pays opposant le secret bancaire.

La crise économique mondiale et les scandales liés à la fraude fiscale impliquant des paradis fiscaux en 2008, ont mis sous les projecteurs à

l'échelle internationale la situation des pays et territoires non coopératifs.

Ainsi, à l'issue du sommet du G 20 de Londres du 2 avril 2009, l'OCDE a publié une liste d'États ou de territoires considérés comme non coopératifs.

Ceux-ci ont été répartis en trois listes :

- Une liste noire répertoriant les États ou territoires non engagés à respecter les standards internationaux d'échange de renseignements ;
- Une liste grise désignant les États effectivement engagés à respecter les standards mais qui n'ont pas signé au moins douze accords de coopération ;
- Une liste blanche comprenant les États ayant mis en œuvre les standards et signé au moins douze accords de coopération.

L'OCDE souhaitait en cela décourager les opérateurs économiques de continuer à réaliser des transactions avec des États non coopératifs. Ces États ont également été incités à conclure une convention d'assistance conforme aux derniers standards de l'OCDE, tant dans ses stipulations que dans sa mise en œuvre.

Depuis ce sommet, près de 300 accords ont été signés en matière d'échanges de renseignements. Le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, créé en 2000 par l'OCDE, est chargé du suivi des engagements des États et de la mise en œuvre des accords.

Dans le prolongement des mesures internationales pour la préhension de la fraude et de l'évasion fiscale, certaines conventions internationales ont mis en place un système d'échanges de contrôles fiscaux que nous verrons dans le chapitre II.

### 3. L'échange de contrôles ou la coopération en matière de contrôle

Les contrôles fiscaux sont effectués par l'Etat membre soit sur place au profit des Etats demandeurs, soit il permet aux Etats contractants de réaliser des contrôles simultanés ou coordonnés.

#### 3.1 Les contrôles multilatéraux

*La coopération internationale en matière de contrôle fiscal*  
*International cooperation in tax control*

---

Le contrôle multilatéral correspond au contrôle coordonné de la situation fiscale d'un ou de plusieurs contribuables liés entre eux, organisé par au moins deux États membres participants ayant des intérêts communs ou complémentaires. Ces contrôles multilatéraux peuvent être mis en œuvre en matière de TVA et d'impôts directs sur le fondement des textes multilatéraux tels que la directive européenne 2011/16 en matière d'impôts directs, le règlement 904/2010 en matière de TVA ou la Convention multilatérale du Conseil de l'Europe et de l'OCDE. Des accords transfrontaliers existant aussi entre certains États comme celui entre la France et la Belgique ou l'Allemagne et l'Espagne ont également pour objet de faciliter le recours à cette forme de coopération, par exemple, la France a participé à 4 contrôles multilatéraux TVA en 2018. Ces 4 contrôles multilatéraux sont à l'initiative de l'Allemagne, la Lettonie, la Hongrie et la Suède, notamment pour des affaires de fraude à la TVA. En parallèle, un contrôle simultané en matière d'impôts directs a été réalisé à l'initiative de la France en 2018. Par ailleurs, la France a participé à 12 contrôles multilatéraux en matière d'impôts directs (dont 11 relatifs à des prix de transfert et 1 concernant une personne physique).

### 3.2 Les contrôles au profit d'un autre État (les enquêtes administratives)

Le règlement européen 2018/1541, modifiant le règlement 904/2010 en matière de TVA a renforcé la coopération administrative, publié au Journal officiel de l'Union européenne du 16 octobre 2018, il a introduit une nouvelle forme d'enquête administrative obligatoire : lorsqu'au moins deux États membres estiment qu'il est nécessaire de mener une enquête administrative sur un assujetti qui n'est pas établi sur leur territoire, mais qui y est imposable, l'État membre dans lequel l'assujetti est établi est tenu d'effectuer l'enquête sollicitée par les États membres requérants, à moins qu'il ne soit en mesure de fournir les informations demandées. Sur le plan européenne, la France, par exemple a proposé

deux enquêtes administratives et ont été émises en 2018. L'une a été émise en direction des Pays- Bas. La réalisation effective de l'enquête a eu lieu en mars 2019. L'autre a été émise en direction de l'Irlande. L'Irlande n'a répondu que partiellement début 2019, sans pour l'instant satisfaire la demande française. La France n'a pas été sollicitée par d'autres Etats en 2018 pour qu'une enquête administrative se déroule sur son territoire.

3. Liste Bibliographique :

- Éric ROBERT, *La Lutte contre la corruption, le blanchiment, la fraude fiscale*, collection Académique, Presses de sciences Po, 2017.
- Jérôme LASSERRE CAPDEVILLE, Réflexions sur une proposition de loi cherchant à sanctionner la violation du droit au compte, *La gazette du palais*, n° 043, 12/02/2015.
- Fatima CHAUCHE, Le juge fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande, *Revue française de finances publiques*, n°133, 01/02/2016, page 229.
- Frédérique PERROTIN, Feu vert de l'OCDE aux demandes de renseignements sur des groupes de contribuables, *Petites affiches*, n° 152, 31/07/2012.
- Frédérique PERROTIN, Évasion fiscale internationale : des résultats probants, *Les Petites affiches*, n°009, 13/01/2020, page 9.
- Frédérique PERROTIN, Focus sur l'échange automatique d'informations, *Les Petites affiches*, n°132, 04/07/2017, page 4.
- Jean SAYAG, Contrôle fiscal à distance : évolution ou révolution, *Revue française de finances publiques*, n°153, 01/02/2021, page 29.