

# Assistance fiscale internationale et droits de la défense

JCP E, 1993, n°11, Etude n°228, p.128

**Fabrice GOGUEL**

Avocat à la Cour

1. - Pour les responsables du contrôle fiscal des pays de la CEE, 1993 est une année à risques. Beaucoup redoutent que la suppression des contrôles aux frontières ne soit l'occasion d'une explosion de la fraude en matière de TVA.

En l'absence du mode de preuve obligatoire que constituaient les déclarations en douane, on peut craindre notamment que des ventes intérieures ne soient faussement présentées comme des expéditions intracommunautaires bénéficiant ainsi d'une exonération indue. L'administration fiscale redoute également la création de « couples de fraudeurs » c'est-à-dire d'expéditeurs et d'acheteurs intracommunautaires travaillant tout simplement « au noir ».

A ces risques nouveaux, la seule réponse — qui est une petite révolution — vient de modalités nouvelles en matière d'Assistance Administrative Internationale. Pour la première fois, chaque Administration aura accès par voie informatique aux fichiers des autres administrations fiscales.

Tout a donc été mis en place pour que cette exception au secret professionnel que constitue la transmission de données fiscales à un autre pays devienne en ce domaine la règle.

D'une façon générale, chaque libération des échanges et des règlements financiers augmente le risque de fraude fiscale internationale. Ce n'est pas un hasard si, lors du débat qui a précédé en France la suppression du contrôle des changes, les parlementaires ont été unanimes pour souhaiter en contrepartie « *le renforcement de la coopération entre les administrations fiscales nationales* » (Rapport de la Commission des finances sur le projet de loi de finances pour 1990, Doc. Ass. Nat. n. 920, p. 15). Même si ce voeu pieux est loin d'être satisfait, on peut s'attendre à ce que l'extension régulière de l'Assistance Administrative Internationale ne cesse de progresser.

2. - Or, l'Assistance Administrative est à la fois la tarte à la crème et l'arlésienne de la fiscalité internationale.

Beaucoup l'évoquent sans bien savoir avec quels pays et pour quels renseignements elle est concrètement mise en oeuvre ; on en voit indirectement les effets, mais son fonctionnement reste dominé par un épais secret.

Il est vrai que l'administration fiscale a tout intérêt à entretenir cette ambivalence : pour elle, l'Assistance Administrative a autant d'effet comme menace potentielle que par sa mise en oeuvre effective et les « trous » qui existent en ce domaine avec bien des pays qui refusent de transmettre certains types de renseignements n'ont pas besoin à ses yeux de recevoir de publicité particulière (Un tableau très complet des renseignements transmis ou non par les principaux pays a figuré dans les travaux préparatoires d'une loi récente : V. rapport précité note 1, p. 151 s.).

3. - Ce souci d'efficacité serait parfaitement légitime s'il ne conduisait bien souvent à placer le contribuable concerné par une opération d'Assistance Administrative dans un brouillard peu favorable à sa défense.

Ne risque-t-on pas en ce domaine d'aller jusqu'à de véritables violations des droits de la défense, d'autant plus regrettables que le domaine de l'Assistance Administrative paraît destiné à s'accroître ? C'est la question à laquelle nous tenterons de répondre.

Une opération d'Assistance Administrative met en cause deux pays : le pays requis, qui va transmettre les informations, et le pays requérant qui va les recevoir. Nous examinerons l'attitude de notre Administration dans chacune de ces deux hypothèses.

## **A. — LA FRANCE PAYS REQUIS**

4. - Toutes les conventions fiscales internationales contiennent des limitations quant à la nature des renseignements qu'un pays peut avoir à transmettre.

Par exemple, Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, OCDE 1977, art. 26-2 :

« Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de faute Etat contractant ;
- b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ;
- c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial, ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public ».

Ces limites se fondent notamment sur « la pratique administrative de l'autre Etat contractant » c'est-à-dire sur l'exigence d'une condition de réciprocité dans la nature des renseignements échangés. Elles se retrouvent dans le droit interne sous la forme de l'article R. 114 A. 2 du Livre des procédures fiscales.

Du point de vue français, le strict respect de la condition de réciprocité devrait être considéré comme essentiel, puisqu'il est imposé par les termes mêmes de l'article 55 de la Constitution qui en fait la condition de la supériorité des traités sur le droit interne. On sait que l'administration fiscale dispose dans notre pays de droits étendus, et notamment d'un accès total aux comptes bancaires des particuliers et des entreprises, couverts dans beaucoup d'autres pays par le secret bancaire. Or, il résulte d'informations concordantes qu'elle ne se prévaut pas dans un tel cas de la limitation tenant à la condition de réciprocité et qu'elle ne craint pas de transmettre éventuellement des documents bancaires à un pays qui, dans le cas inverse les lui aurait refusés.

5. - Pour que le contribuable en cause puisse le faire valoir en temps utile, et soit éventuellement en mesure de saisir une juridiction de son désaccord sur le principe de la transmission de telle ou telle information, il faudrait qu'il en soit averti au préalable. Or, ce n'est en France jamais le cas.

Comme dans la plupart des pays à l'exception notable des Pays-Bas et de l'Allemagne dans lesquels existe un processus d'information obligatoire (Droits et obligations des contribuables, OCDE 1990, p. 47 et 48), aucune règle n'impose à l'administration française d'avertir préalablement le contribuable dont les données vont être transmises à l'étranger.

En pratique, il n'a aucun moyen de le savoir puisque les informations sont recueillies selon les procédures du droit commun interne (Dossier fiscal du contribuable, droit de communication ou vérification de comptabilité parfois mise en oeuvre spécialement à cette occasion auquel vient s'ajouter désormais le droit d'enquête régi par les nouveaux articles L. 80 F à L. 80 J du LPF institués par l'article 106 de la loi n. 92-677 du 17 juillet 1992 : JCP 92, éd. E, III, 65619) donc dans des conditions qui ne peuvent en rien éveiller son attention.

L'Administration se trouve donc seule maîtresse du respect des limitations prévues par les conventions ; le fait est d'autant plus regrettable que l'opérateur concerné est sûrement mieux placé que l'Administration pour juger si un renseignement est de nature à révéler un secret industriel ou commercial.

Force est donc de constater qu'en l'espèce, les droits de la défense sont en pratique inexistantes.

## **B. — LA FRANCE PAYS REQUÉRANT**

6. - La question est ici de savoir si l'Administration doit communiquer au contribuable les renseignements qu'elle a pu obtenir par la mise en oeuvre de l'Assistance Administrative.

On sait que le Conseil d'État a depuis plusieurs années déterminé les conditions dans lesquelles l'administration fiscale peut utiliser lors d'une procédure de redressement des renseignements obtenus auprès de tiers.

En l'absence de textes législatifs ou réglementaires, c'est aux termes d'une jurisprudence purement prétorienne qu'il a défini des principes qui peuvent à l'heure actuelle se résumer de la façon suivante : l'Administration est tenue d'informer le contribuable, avant l'établissement de l'imposition, de la teneur des renseignements qu'elle a recueillis dans l'exercice de son droit de communication auprès de tiers ; elle est tenue de lui communiquer les pièces si l'intéressé le demande (Cons. d'Etat 14 mai 1986, req. n. 59590 ; Dr. fisc. 1986, n. 40, comm. 1674 ; JCP 86, éd. E, II, 14830, concl. Racine ; — 9 juill. 1986, req. n. 30770 ; Dr. fisc. 1986, n. 52, comm. 2393 ; JCP 87, éd. E, II, 14963, concl. Racine ; — 3 déc. 1990, req. n. 103101, SA Antipolia : RJF 2/91, n. 200).

7. - Pour appliquer cette jurisprudence, rendue en matière purement interne, aux renseignements obtenus par voie d'Assistance Administrative Internationale, l'administration fiscale française fait une interprétation subtile des différentes conventions.

Le modèle de Convention OCDE de 1977 décidé en son article 26 que « les renseignements obtenus... ne sont communiqués qu'aux personnes et autorités concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention ».

Le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE (OCDE, 1977) en déduit fort logiquement qu'« il s'ensuit que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ». Rien ne s'oppose donc en principe à l'application de la jurisprudence du Conseil d'Etat dans le cas des conventions conformes à ce modèle.

Cependant, la majorité des conventions est encore sur ce point plus proche du modèle OCDE 1963 qui n'autorise la communication des renseignements obtenus qu'aux personnes « chargées » (et non pas « concernées ») par l'établissement de l'impôt.

Dans ce cas, l'administration française ne s'estime pas autorisée à transmettre au contribuable les renseignements qu'elle utilise à son encontre.

La situation devient franchement paradoxale lorsqu'il s'agit d'appliquer certaines conventions comme celle conclue entre la France et les Etats-Unis qui autorisent la communication aux personnes « chargées » de l'établissement de l'impôt « y compris les tribunaux ». Pourrait-on en déduire que contrairement aux règles de la procédure judiciaire, des renseignements pourraient être utilisés par l'Administration devant les tribunaux sans être pour autant communiqués au contribuable en cause ?

A deux reprises, les tribunaux français ont confirmé la doctrine restrictive de l'Administration et approuvé son refus de communiquer au contribuable des renseignements obtenus dans le cadre de la convention franco-américaine (Trib. adm. Paris 29 nov. 1988, Rohan, inédit) et franco-allemande (Trib. adm. Nice 10 avril 1990, Mehlber, inédit).

8. - Evidemment contestables sur le plan de leurs conséquences sur le caractère contradictoire du débat, ces jugements nous paraissent largement discutables en droit.

On pourrait imaginer d'invoquer les principes du « procès équitable » fixés par l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, mais l'incertitude qui subsiste quant à l'application de ces dispositions au droit fiscal, et l'imprécision de cette notion nous conduisent à donner la préférence aux règles de droit interne.

Dans les deux instances, les contribuables avaient cru pouvoir se fonder sur les dispositions de l'article 6 de la loi du 17 juillet 1978 sur les relations entre l'Administration et le public. C'est donc de

façon a priori fondée que l'Administration a pudeur opposer les termes des conventions et l'autorité supérieure à celle de la loi interne que leur accorde l'article 55 de la Constitution.

Cependant, ce n'est jamais sur la loi du 17 juillet 1978 que le Conseil d'Etat a fondé sa jurisprudence sur la communication au contribuable de renseignements obtenus auprès de tiers. Bien qu'il ne l'ait pas indiqué expressément, il ne fait aucun doute que les droits qu'il a reconnus en l'espèce en faveur des contribuables trouvent leur origine dans le principe général du respect du contradictoire et des droits de la défense.

Or, il s'agit là aux termes de la jurisprudence du Conseil constitutionnel d'un des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République auxquels le préambule de la Constitution de 1946 repris par la Constitution de 1958 donne valeur constitutionnelle. Et l'article 55 de la Constitution n'accorde aux traités internationaux de supériorité que sur la loi, et naturellement pas sur la Constitution et les principes ayant valeur constitutionnelle.

M. Michel Rocard, alors Premier ministre, l'a d'ailleurs précisé dans une réponse à une question écrite de M. Xavier Deniau : « Les traités occupent, dans la hiérarchie des normes juridiques françaises, un rang inférieur à celui de la Constitution », et la suite de la réponse y assimile tout « principe ayant valeur constitutionnelle » (JO AN [QI], 8 mai 1989, n. 12073, p. 2120).

Le principe constitutionnel de respect des droits de la défense et du contradictoire nous paraît donc imposer la communication au contribuable des renseignements utilisés à son encontre, même lorsque la convention internationale qui a permis de les obtenir paraît s'y opposer.

On pourrait ajouter que dans le cas des échanges de renseignements internes à la CEE, la directive du Conseil du 19 décembre 1977 concernant « l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs » prévoit que les informations échangées « ne sont accessibles qu'aux personnes directement concernées par l'établissement de l'impôt », incluant donc le contribuable.

Il y a sur ce point contradiction entre la convention bilatérale franco-allemande et la directive communautaire, et un recours en manquement pourrait être exercé devant la Cour de Justice des Communautés.

Notons que dans les deux cas soumis aux tribunaux, le problème avait été soulevé en cours de procédure fiscale, après un avis négatif rendu par la Commission d'accès aux documents administratifs.

Le problème pourrait également être soulevé au cours du contentieux fiscal proprement dit. Dans une telle hypothèse, le défaut de communication de documents obtenus auprès de tiers pourrait entraîner la nullité de la procédure fiscale. C'est l'occasion de constater que la position de l'Administration n'est guère plus confortable que celle du contribuable. En s'en tenant à la lettre des conventions, elle risque la nullité de sa procédure, mais si, à l'inverse, elle communique des éléments considérés comme secrets, elle s'expose à se voir reprocher une violation du secret professionnel, théoriquement sanctionnée pour les agents en cause par l'article 378 du Code pénal...

9. - La position des contribuables — et de leurs conseils — peut être difficile lorsque l'Administration utilise des renseignements obtenus par la voie de l'Assistance Administrative et refuse de les communiquer ; il est évident qu'il n'y a pas de défense, ni même de dialogue réel, lorsque les éléments qu'on vous oppose ne vous sont pas connus.

La situation est compliquée par le fait qu'en matière de fiscalité internationale, l'Administration tend à mettre systématiquement en doute l'authenticité des éléments provenant de l'étranger et versés aux débats par le contribuable tant qu'elle n'a pas pu les faire contrôler par le moyen de l'Assistance Administrative ; or, elle ne se prive nullement du droit qui est celui de tout plaideur de ne pas faire état des éléments qui pourraient contredire ses thèses (A notre connaissance, la question de la légitimité d'une telle retenue d'informations par l'Administration n'a jamais été examinée par le Conseil d'Etat ; statuant en matière de fraude fiscale, une cour d'appel a considéré que de tels documents « auraient dû être communiqués » tout en vidant de toute portée ce principe car exigeant du contribuable pour

en tirer des conséquences sur la régularité de la procédure la preuve de ce que ces éléments auraient pu lui être effectivement utiles, preuve impossible pour des documents dont précisément il se plaignait de ne pas disposer : Bordeaux 7 juin 1989, Mialhe, confirmé par Cass. crim. 18 mars 1991, inédits).

L'Assistance Administrative est en cette matière un moyen d'information privilégié, et l'équilibre idéal de la procédure voudrait que le contribuable ait accès à tous les éléments à charge et à décharge qu'elle apporte.

Le respect minimum des droits de la défense exigerait qu'il ait au moins connaissance des éléments qui lui sont opposés, et la hiérarchie des normes juridiques du droit français paraît l'autoriser.

10. - En matière de TVA intracommunautaire, la Commission semble avoir voulu éviter toute ambiguïté. C'est un règlement (Règlement 218/92/CEE, 27 janv. 1992 : JOCE 1<sup>er</sup> fév. 1992, L 2411) qui en a fixé les modalités sans laisser de marge d'interprétation aux États membres contrairement à la directive qui existait en matière d'impôts directs. Il prévoit en son article 9 que les renseignements pourront être communiqués à toutes les personnes « directement concernées ». Le contribuable n'en sera donc pas écarté.

Cette disposition s'imposait compte tenu de l'importance que revêtiront ces échanges dans un proche avenir. Elle permet de constater en ce domaine une évolution positive dont il reste à souhaiter qu'elle soit dans l'avenir suivie par la jurisprudence et la pratique fiscale françaises.