

MODIFICATIONS AU MODELE DE CONVENTION FISCALE

approuvées par le Comité des affaires fiscales le 1er juin 2004

[Les modifications apportées au texte précédent du Modèle sont en *italiques gras* et ~~barrées~~ pour les suppressions.]

ARTICLE 25

Commentaires sur l'article 25

1. Remplacer le paragraphe 4 du Commentaire sur l'article 25 par le suivant :

« 4. Enfin, au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique, et, si elles le jugent opportun, à se concerter oralement au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. *L'article 26 s'applique à l'échange de renseignements pour les besoins de cet article. La confidentialité des renseignements échangés pour les besoins de la procédure amiable est donc assurée.* »

ARTICLE 26

Article 26

2. Remplacer l'article 26 et le Commentaire par ce qui suit :

ARTICLE 26 ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements ~~nécessaires~~ *vraisemblablement pertinents* pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou ~~celle~~ *pour l'administration ou l'application* de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus *en vertu du paragraphe 1* par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiquées qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts ~~mentionnés dans la première phrase~~, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ~~ou~~ par les décisions sur les recours relatifs aux impôts *mentionnés au paragraphe 1, ou par le contrôle de ceux-ci*. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

3.2 Les dispositions ~~dæs~~ paragraphes 1 *et* 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État 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 celle de l'autre État 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.

4. *Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés même si cet autre État peut ne pas en avoir besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 mais en aucun cas ces limitations ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.*

5. *En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent au droit de propriété d'une personne.*

Commentaires sur l'article 26

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 26 CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

I. Remarques préliminaires

1. Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

2. En conséquence, le présent Article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation *fiscale* interne des États contractants ~~relative aux impôts visés par la Convention~~ et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par ~~les~~ articles 1 *et* 2, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non résidents *et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'article 2.*

3. L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts.

~~4. L'expérience des années 1963 à 1977 a montré que le texte de l'article du Projet de Convention de 1963 laissait la porte ouverte à des interprétations divergentes. Il a donc paru souhaitable d'en préciser le sens dans le Modèle de Convention de 1977 en modifiant le texte de l'article et des Commentaires qui s'y rapportent, sans toucher à ses conséquences. À part un seul point de fond (cf. Paragraphe 13 ci-dessous) les modifications apportées ont eu principalement pour objet d'écartier tout motif pouvant permettre des interprétations divergentes.~~

4. En 2002, le Comité des Affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale¹ mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements². A la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en [2005.]

4.1. Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de «nécessaires» par «vraisemblablement pertinents» et l'insertion des mots «pour l'administration ou l'application» au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le nouveau paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article, la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (cf. paragraphe 19.6). Le nouveau paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques actuellement en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (cf. paragraphe 19.10). L'insertion des mots «ou le contrôle de ceux-ci» dans le nouveau paragraphe 2 constitue en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

4.2. Les Commentaires ont été par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspond en partie à la disposition des nouveaux paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications ont été apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution récente et des pratiques actuelles des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article.

¹ Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation.

² Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, OCDE, 2000. Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements ~~nécessaires~~ **vraisemblablement pertinents** pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. ~~Certains États remplacent «nécessaires» par «utiles» dans leurs conventions bilatérales car ils estiment que cette modification exprime mieux le sens de cette disposition ; de l'avis du Comité des affaires fiscales, l'un ou l'autre de ces adjectifs peut être utilisé dans ce contexte.~~ **La norme de «pertinence vraisemblable» 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 loisible aux parties contractantes «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article (par exemple en remplaçant «vraisemblablement pertinent» par «nécessaire» ou «pertinent»). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux).** Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

5.1 Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemples les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales.

5.2. [REPRIS DE L'ANCIEN PARA.11.2] Les possibilités d'assistance prévues par l'article 26 ne limitent pas celles qui sont prévues dans les accords internationaux existants ou autres arrangements entre les États contractants concernant la coopération en matière fiscale et ne sont pas non plus limitées par elles. L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane **ayant pour fondement juridique** ~~étant régi par d'autres conventions~~ **d'autres instruments internationaux, les dispositions de ces instruments** ~~conventions~~ **plus spécialisés** prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne seront pas dans la pratique régis par le présent article.

6. Les exemples suivants pourront éclairer le principe exposé au paragraphe 5 ci-dessus. Dans tous ces cas, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1.

7. Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

- b) A l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.
- c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).
- d) **Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'article 25.**
- e) **Lorsqu'il applique les Articles 15 et 23 a), l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où ses fonctions sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôts dans l'État A.**

8. Application de la législation interne

- a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
- b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune Convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la Convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.
- c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la Convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.
- d) **L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résident dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.**

9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

- a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;
- b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmises systématiquement à l'autre État (cf. la recommandation du Conseil de l'OCDE C(81)39, du 5 mai 1981, intitulée «Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales», et—la recommandation du Conseil de l'OCDE C(92)50, du 23 juillet 1992, intitulée «Recommandation du Conseil concernant un format magnétique

normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux »¹ *la Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international C(97)29/FINAL en date du 13 mars 1997, la Recommandation du Conseil de l'OCDE C(97)30/FINAL du 10 juillet 1997 intitulée « Recommandation sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé de l'OCDE destinée aux échanges automatiques de renseignements » et la Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de memorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales C(2001)28/FINAL*³ ;

- c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

9.1 Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée *Echanges de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles*⁴ et peuvent se résumer ainsi :

- un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la Recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;
- un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. *Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne -- ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant -- conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant.* Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays, avec le consentement du contribuable. *La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 9 ;*
- un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

¹ Ces deux Recommandations sont reproduites dans *Echanges de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles*, OCDE, Paris, 1994.

³ Les Recommandations de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/taxation.

⁴ *IA-OCDE, 1994.*

10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. *Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles*⁵.

~~11. — Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assuré que l'autre considèrera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçu du fait de leur coopération. En même temps, le maintien du secret dans l'États contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 1 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État.~~

~~10.1~~ Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation des informations ainsi échangées aux fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article 26 *aux impôts couverts par la Convention*. en adoptant bilatéralement 1 version antérieure eu paragraphe qui se lisait comme suit :

~~«1. — Les autorités compétentes des États contractants échangent des renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés 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 révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.»~~

~~11.2. — L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane étant régi par d'autres Conventions internationales, les dispositions de ces Conventions plus spécialisées prévaudront d'une~~

⁵ Voir <http://conventions.coe.int>.

manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne seront pas, dans la pratique, régis par le présent article.

10.2 Dans certains cas, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux. Les États contractants devraient s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demandes. En vertu du paragraphe 3, l'État requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si, par exemple, la forme demandée n'est pas connue ou autorisée dans sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de fournir ces renseignements.

10.3 La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après que les dispositions de l'article ne soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

Paragraphe 2

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considèrera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. *Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande.* ~~En même temps~~ Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 ~~4~~ que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État.

12. Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement, le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, *ou par le contrôle de ce qui précède.* Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. *Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins.* Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2 ~~4~~. *En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.* ~~S'il paraît à l'État qui les reçoit que les renseignements présentent de l'intérêt pour d'autres fins que celles qui sont mentionnées précédemment, cet État ne peut~~

utiliser les renseignements pour ses autres fins, mais il doit recourir aux moyens appropriés (par exemple s'il s'agit d'un délit non fiscal, il doit invoquer une Convention d'assistance judiciaire).

12.1 *Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent* ~~En vertu de cet article, les renseignements ne peuvent pas être divulgués aux les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision~~ *des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre* des fonctions générales de l'administration de l'État contractant ~~et que les questions fiscales ne concernent pas spécifiquement. Les États contractants peuvent~~ cependant, dans leurs négociations bilatérales, *déroger à ce principe et* ~~Les pays membres peuvent~~ convenir d'*exclure que ces renseignements* soient divulgués aux autorités en question.

12.2 *Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la Convention bilatérale entre les États contractants qui permette une telle communication.*

12.3 *De même, s'il apparaît que les renseignements présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées au paragraphe 12, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins mais il doit recourir aux moyens expressément destinés à ces fins (par exemple dans le cas d'un délit non fiscal, à une Convention concernant l'assistance judiciaire). Cependant, les États contractants peuvent souhaiter autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :*

«Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.»

13. Comme on l'a indiqué ~~ci-dessus au paragraphe 12,~~ les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées ~~mais il n'en résulte pas que celles-ci et en vertu de la dernière phrase du paragraphe 2 de cet article,~~ celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. ~~Toutefois la dernière phrase du paragraphe ouvre la porte à cette possibilité.~~ Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe ~~1-2~~ sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, il devront l'indiquer expressément dans leur convention.

Paragraphe 2

Paragraphe 3

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa

pratique administrative. Néanmoins, les types de mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'État requis doivent être utilisés même s'ils ne le sont qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre État contractant. *Néanmoins, De même* les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article. ~~Un État contractant qui est tenu en vertu de sa législation nationale d'aviser le contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé devrait informer par écrit ses partenaires qu'il est soumis à cette obligation et quelles conséquences en découlent pour ses obligations en matière d'assistance mutuelle.~~

14.1 Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une Convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées.

15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. *Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis.*

15.1 Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple un pays auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée dans le pays qui demande ces renseignements et refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée sur la base d'un argument de réciprocité. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés ne peuvent être eux-mêmes obtenus en vertu de la loi ou dans le cadre

normal de la pratique administrative de l'État requérant, un État requis peut décliner une telle demande.

15.2 *La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.*

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. ~~En d'autres termes, l'État requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre État dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer ses propres règles d'imposition, sous la réserve indiquée au paragraphe 15 ci-dessus. Cette obligation est clairement mise en évidence par les pratiques suivies par les pays membres, qui montrent que, lorsqu'ils rassemblent les renseignements demandés par un partenaire, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux d'examen et de recherche prévus par leur propre législation aux fins de l'application de leurs impôts nationaux même s'ils n'ont pas besoin eux-mêmes de ces renseignements pour l'application de ces impôts.~~

17. Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention ; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret.

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas a) et b) du paragraphe 32 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

18.1 *Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire.*

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 32 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les

renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret. ~~Les États contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figurent à l'alinéa e), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire. On a aussi jugé nécessaire de prévoir une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'État lui-même. A cette fin, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.~~

19.1 Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité de l'article 26, paragraphe 2. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées par l'article 26, paragraphe 2 peuvent empêcher l'utilisation des renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret professionnel ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de ne pas communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble avoir des raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences adverses incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

19.2 La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevets en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

19.3 Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats, ou autre représentants légaux agréés dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où les communications sont préservées de toutes divulgation en vertu de sa législation interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats, ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La

question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

19.4 Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3:

«d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé lorsque ces communications sont :

(i) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou

(ii) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.»

19.5 Le paragraphe 3 inclut également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. A cet effet, il est stipulé que les parties contractantes n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivé par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

Paragraphe 4

19.6 Le paragraphe 4 a été ajouté en [2005] pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Avant l'addition du paragraphe 4, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques des pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre partie à une convention, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que leur confère leur législation en vue du prélèvement de leurs propres impôts, même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, OCDE 2000⁶.

19.7 En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les mesures dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant. Le terme «mesure de collecte de renseignements» désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis.

19.8 La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les

⁶ Voir paragraphe 21b.

législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

19.9 Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

«4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale.»

Paragraphe 5

19.10 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en [2005] représente une modification de la structure de l'article 26, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrirait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article 26 et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

19.11 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article 26 traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale⁷ et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, OCDE 2000. Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

19.12 Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant

⁷ Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation.

qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le «secret professionnel» pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit «en qualité de fiduciaire» lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme «agent» est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant la formation dans les entreprises, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

19.13 Enfin, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

19.14 Le paragraphe 5 n'empêche pas un État contractant d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal agréé et son client, l'article 26, paragraphe 3 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

19.15 Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

- a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.*
- b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.*

Observations sur les Commentaires

20. *Le Japon souhaite préciser au sujet du paragraphe 11 ci-dessus, qu'étant donné que la législation interne et la pratique administrative du Japon concernant la procédure prévue pour rendre publics les renseignements obtenus en vertu de la législation interne sont stricts, il lui sera difficile de fournir les*

renseignements demandés par un autre État si la législation interne et la pratique administrative de cet État concernant cette procédure ne sont pas comparables aux siennes.

21. Concernant le paragraphe 15.1, la Grèce souhaite clarifier qu'en vertu de l'article 28 de la Constitution grecque, les conventions fiscales internationales sont appliquées sur la base de la réciprocité.

22. L'Autriche souhaite indiquer qu'en raison de sa réserve générale sur le paragraphe 5, elle n'est pas en mesure d'adhérer au Commentaire relatif à ce paragraphe.

~~21. — Contrairement à l'interprétation mise en avant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le Japon est d'avis que l'article ne lui impose pas l'obligation d'effectuer des enquêtes pour el compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun impôt payable à ce pays n'est en jeu puisque le fait de procéder à une enquête dans ces circonstances constituerait une dérogation à sa législation et à sa pratique administrative.~~

~~22. — Contrairement à l'interprétation mise en avant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le Royaume-Uni est d'avis que l'article tel qu'il est rédigé ne lui impose pas l'obligation d'invoquer des pouvoirs d'information statutaire pour le compte d'un État contractant lorsqu'aucun impôt payable à ce pays n'est en jeu puisque le fait d'invoquer ces pouvoirs dans ces circonstances est, dans certains cas, contraire à sa législation. Afin de faciliter un échange de renseignements effectifs, la législation du Royaume-Uni a par conséquent été adoptée afin de permettre l'introduction de cette obligation dans le texte de l'article en y apportant les modifications appropriées.~~

Réserves sur l'article

~~23. — L'Allemagne se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales des dispositions spécifiques pour la protection des données.~~

23. L'Autriche se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Cependant, l'Autriche est autorisée à échanger des renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière lorsque de tels renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête pénale qui est menée dans l'État requérant concernant la commission de fraude fiscale.

24. La Suisse réserve sa position à l'égard ~~de cet article~~ des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en oeuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux états contractants.

25. La Belgique se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions

26. Le Luxembourg se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions