

Communication des renseignements et clause de secret fiscal de la convention OCDE

La convention fiscale modèle Ocde pose le principe du secret des renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance fiscale internationale en autorisant la communication qu'aux personnes « concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts »

Par la suite, le modèle 2008 de l'article 26 sur l'échange de renseignements a été rendu plus compatible avec les principes du respect du procès équitable

[Le modèle de convention fiscale OCDE 2008](#)

Article 26 échange de renseignements

« 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 communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés dans au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. 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 »

Les administrations fiscales l'interprètent comme une interdiction de communiquer les renseignements au contribuable visé par la procédure

La jurisprudence du conseil d'état privilégie le principe du respect du contradictoire

I

[Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 21/12/2006, 293749](#)

Note Les dispositions protégeant le secret professionnel peuvent faire obstacle à la communication à un contribuable de renseignements concernant un tiers sans le consentement de ce dernier

L'administration ne peut, en principe, fonder le redressement des bases d'imposition d'un contribuable sur des renseignements et des documents qu'elle a obtenus de tiers sans l'avoir informé, avant la mise en recouvrement, de la teneur ou de l'origine de ces renseignements.

Avant même l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 7 décembre 2005 d'où est issu l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, cette obligation, qui s'impose à peine

d'irrégularité de la procédure d'imposition, ne se limite pas aux renseignements et documents obtenus de tiers par l'exercice du droit de communication.

Toutefois, elle ne s'étend pas aux informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable conformément aux dispositions du code général des impôts.

Les dispositions législatives protégeant le secret professionnel, telles que l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet.

En revanche, l'administration peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel ou à l'un des secrets légalement protégés, les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent des articles L. 111 et R. 111-1 du livre des procédures fiscales.

II

Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 10 décembre 1999, 192453.

Si le contradictoire peut être limité au cours de la procédure d'imposition, il ne saurait l'être au cours de la procédure contentieuses

Considérant que le caractère contradictoire de la procédure exige la communication à chacune des parties de toutes les pièces produites au cours de l'instance, à la seule exception des documents dont le refus de communication constitue l'objet même du litige ;

que, lorsque des pièces sont couvertes par un secret garanti par la loi, le respect de cette exigence implique que le juge ne peut, sans l'autorisation de celui dans l'intérêt duquel le secret a été édicté, ni en prendre connaissance ni les communiquer aux parties ;

que, par suite MM. X... et Y... sont fondés à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les documents relatifs aux effectifs et aux résultats financiers des sociétés de course, dont la production avait été demandée à l'administration fiscale par le tribunal administratif de Paris et sur lesquels il a fondé sa décision, étaient couverts par le secret professionnel et qu'en conséquence les premiers juges avaient pu refuser de les leur communiquer sans méconnaître le principe du caractère contradictoire de la procédure contentieuse ; qu'il y a lieu par suite et pour ce seul motif, d'annuler l'arrêt attaqué ;

III

Conseil d'Etat, 8 / 9 SSR, du 13 octobre 1999, 191191

Note le conseil d'état a pris en compte les pièces fournies par la fiscalité néerlandaise et couvertes par la clause de secret de la convention fiscale au motif que l'administration les avait versés au dossier et que le respect du principe du contradictoire de la procédure contentieuse imposait au juge de les communiquer au contribuable

Une société française verse des redevances à une société néerlandaise de personnes. Si l'article 12 de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973, qui prévoit que les redevances provenant de l'un des Etats et payées à un résident de l'autre Etat ne sont imposables que dans cet autre Etat, n'est pas susceptible de s'appliquer à ces redevances qui sont payées à la société néerlandaise de personnes, laquelle est fiscalement transparente en droit néerlandais, il y a lieu de rechercher si les associés de cette société ont la qualité de résident des Pays-Bas. Si tel est le cas, l'article 12 de la convention est applicable.

La société néerlandaise reverse une partie des sommes reçues à une société suisse. Si l'administration est en droit de rechercher si ce reversement, eu égard à son importance, est de nature à faire de la société suisse le bénéficiaire réel des redevances payées par la société française et par suite à exclure l'application de la convention fiscale franco-néerlandaise,

il résulte en l'espèce des informations versées au dossier qui ont été fournies par l'administration fiscale néerlandaise, dans le cadre de l'assistance administrative internationale, que cette administration n'est pas en mesure de déterminer si les sommes payées par la société néerlandaise à la société suisse sont excessives au regard des prestations fournies par la seconde à la première et de nature à faire de la société suisse le bénéficiaire réel des redevances.

IV

Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 04/06/2008, 301776

Les stipulations de l'article 26 de la convention fiscale franco-américaine du 28 juillet 1967, selon lesquelles les renseignements échangés entre administrations fiscales sont tenus secrets et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes, y compris les tribunaux, chargées des poursuites ou des recours en matière d'impositions, n'ont pas par elles-mêmes pour objet de faire obstacle à la communication par l'administration fiscale au juge administratif compétent en cette matière de renseignements recueillis dans le cadre de cette convention.

Toutefois, le juge administratif est tenu de ne statuer, conformément aux principes généraux de la procédure, qu'au vu des seules pièces du dossier qui ont été communiquées aux parties. Il lui appartient dès lors, si l'administration choisit de transmettre au juge de l'impôt les renseignements, y compris les documents, échangés dans le cadre de la convention, de les communiquer à la partie adverse.

Dans le cas contraire, il lui appartient, dans l'exercice de ses pouvoirs de direction de la procédure, de prendre toutes mesures propres à lui procurer, par les voies de droit, les éléments de nature à lui permettre de former sa conviction sur les points en litige.

En l'espèce, l'administration fiscale avait remis en cause le montant des loyers d'un avion acquis en crédit-bail, déduits en charges par la société exploitante, qui se prévalait de factures dont ni la réalité ni la régularité n'avaient été contestées. L'administration se borne à faire état d'informations fournies par l'administration américaine selon lesquelles le prix d'achat de l'avion retenu pour le calcul des loyers aurait été exagéré.

Dès lors qu'elle ne produit pas les documents dont elle se prévaut, ni ne fournit aucun autre élément qui serait susceptible d'étayer ses allégations, elle n'apporte pas la preuve qui lui incombe que la rémunération par les loyers litigieux de la prestation représentée par la mise à disposition de l'avion serait excessive.