



MANUEL DE MISE EN OEUVRE DES DISPOSITIONS CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS A DES FINS FISCALES

Approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006

MISE EN DIFFUSION GENERALE

MODULE SUR LES ASPECTS GENERAUX ET JURIDIQUES DE L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

Le manuel complet est actuellement composé des modules suivants :

Module général - Aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements

Module 1 – L'échange de renseignements sur demande

Module 2 – L'échange spontané de renseignements

Module 3 – L'échange automatique de renseignements (ou échange de routine)

Module 4 – L'échange de renseignements à l'échelle d'un secteur économique

Module 5 – Les contrôles fiscaux simultanés

Module 6 – Les contrôles fiscaux à l'étranger

Module 7 – Les profils nationaux en matière d'échange de renseignements

Module 8 – Les instruments et les modèles de l'échange de renseignements

L'objectif de ce manuel est d'apporter aux fonctionnaires des impôts en charge de l'échange de renseignements à des fins fiscales, une vue d'ensemble du fonctionnement des dispositions concernant l'échange de renseignements ainsi que des indications techniques et pratiques visant à améliorer l'efficacité de ces échanges.

Le manuel peut être utilisé pour la formation, ainsi que pour la conception et la mise à jour des manuels nationaux. L'approche modulaire permet aux pays de ne sélectionner que les aspects pertinents pour leurs programmes d'échanges spécifiques.

TABLE DES MATIERES

MANUEL DE L'OCDE SUR LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE FISCALE.....	3
ASPECTS GÉNÉRAUX ET JURIDIQUES DE L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS	3
1. Des circonstances nouvelles.....	4
2. Objectifs de l'échange de renseignements	5
3. Fondements juridiques de l'échange de renseignements	5
4. Assistance en matière d'enquêtes ou de poursuites pour délit fiscal	6
5. Assistance en matière de recouvrement d'impôts	6
6. Les différentes formes d'échange de renseignements.....	7
7. L'autorité habilitée à échanger des renseignements.....	9
8. Champ d'application de l'échange de renseignements	9
9. Personnes visées.....	11
10. Impôts visés	12
11. Années visées	12
12. Obligation d'échanger des renseignements.....	13
13. Les limites de l'échange de renseignements	13
13.1. Le secret fiscal.....	14
13.2. Réciprocité.....	14
13.3. Ordre Public.....	15
13.4. Secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres.....	15
13.5. Secret professionnel des avocats	16
13.6. Secret bancaire.....	16
13.7. Renseignements détenus par des mandataires, des agents ou fiduciaires et renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne.....	17
13.8. La condition de l'intérêt fiscal national	17
13.9. Conformité de la demande à l'instrument aux termes duquel elle est présentée.....	18
13.10. Non-discrimination.....	18
13.11. Absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales	18
13.12. Absence d'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale.....	19
14. Mesures de collecte de renseignements	19
15. Droits relatifs à la procédure et garanties.....	20
16. Confidentialité des renseignements reçus	21
17. Utilisation des renseignements à d'autres fins	23
18. Coût de l'échange de renseignements	23
19. Utilisation des numéros d'identification fiscale.....	24

MANUEL DE L'OCDE SUR LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX ÉCHANGES DE RENSEIGNEMENTS EN MATIÈRE FISCALE

ASPECTS GÉNÉRAUX ET JURIDIQUES DE L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Ce Manuel vise à donner aux responsables chargés de l'échange de renseignements à des fins fiscales une vue d'ensemble du fonctionnement des dispositions applicables aux échanges, ainsi qu'un certain nombre d'indications d'ordre technique et pratique, afin d'améliorer l'efficacité de ces échanges. Il peut également servir dans le cadre de programmes de formation et donner des orientations utiles aux administrations fiscales s'agissant de la rédaction ou de la révision de leurs propres manuels.

2. Ce Manuel a été rédigé selon une démarche modulaire. Le premier module aborde les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements en matière fiscale, alors que les suivants traitent d'aspects particuliers de la question. Ces modules spécifiques abordent les thèmes suivants :

- L'échange de renseignements sur demande.
- L'échange spontané de renseignements.
- L'échange automatique (ou systématique) de renseignements.
- L'échange de renseignements à l'échelle d'un secteur économique.
- Les contrôles fiscaux simultanés.
- Les contrôles fiscaux à l'étranger.
- Les profils nationaux en matière d'échange de renseignements.
- Les instruments et les modèles de l'échange de renseignements.

3. Certains modules peuvent ne pas être pertinents pour certains pays. Par exemple, l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (« Modèle de convention ») constitue un cadre à l'intérieur duquel les parties contractantes¹ peuvent échanger des renseignements sur demande, de même que de manière spontanée ou automatique. Le Modèle d'accord de 2002 sur l'échange de renseignements en matière fiscale (« le Modèle d'accord ») est centré sur l'échange de renseignements sur demande et ne prévoit pas d'échange spontané ou automatique². Ainsi, pour un pays qui échange des renseignements aux termes des instruments basés sur le Modèle d'accord, les modules relatifs à l'échange

¹ Par commodité, le Manuel utilise le terme de « parties contractantes », qui englobe les « Etats contractants » du Modèle de convention.

² Article 5, paragraphe 1 du Modèle d'accord.

spontané ou automatique de renseignements ne sont pas nécessairement pertinents. La structure modulaire est conçue pour répondre à ces différences, permettant à chaque pays de choisir et de n'utiliser que les modules applicables à sa politique en matière d'échange de renseignements.

4. Les différents modules sont centrés sur l'échange de renseignements sur la base d'instruments fondés sur l'article 26 du Modèle de convention ou des dispositions du Modèle d'accord. D'autres instruments ou modèles d'échanges de renseignements sont mentionnés, le cas échéant³. Les références aux articles pertinents de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention conjointe « Conseil de l'Europe/OCDE ») ont été intégrées dans les notes de bas de page.

5. Le Manuel traite de l'échange de renseignements sur la base de la version révisée de l'article 26, adoptée par le Comité des affaires fiscales en juin 2004. Lorsque le nouveau texte diffère de la version précédente de l'article 26 ou lorsque des dispositions supplémentaires pertinentes ont été ajoutées à l'article ou aux commentaires correspondants, des explications figurent dans les notes de bas de pages correspondantes. En règle générale et ainsi que le précisent expressément les remarques préliminaires aux commentaires sur l'article 26, nombre de modifications de l'article n'avaient pas pour objet de le modifier au fond mais visaient plutôt à lever les doutes quant à l'interprétation qu'il convient de lui donner.

1. Des circonstances nouvelles

6. On assiste depuis quelques décennies à une libéralisation et à une mondialisation sans précédent des économies nationales. Un nombre croissant de pays ont supprimé ou limité les contrôles applicables aux investissements étrangers, de même qu'ils ont assoupli ou éliminé le contrôle des changes. Si les administrations fiscales ne sont toujours compétentes qu'à l'intérieur des frontières nationales, les contribuables opèrent à l'échelle mondiale. Ce déséquilibre, ajouté aux différences des systèmes fiscaux, a amené l'OCDE à aborder la question des pratiques fiscales dommageables, plus particulièrement sous l'angle de l'amélioration de la transparence et de la coopération entre les autorités fiscales. Cette approche a également été adoptée par un nombre croissant de pays non membres. Les pays ont constamment cherché à améliorer et à élargir leur coopération dans le domaine de la fiscalité. Plus généralement, une coopération fiscale efficace permet de faire en sorte que les contribuables qui ont accès à des opérations transnationales n'aient pas davantage de possibilités de fraude et d'évasion fiscales que ceux qui n'interviennent que sur leurs propres marchés nationaux. La coopération en matière fiscale reflète également le principe fondamental selon lequel la participation à l'économie mondiale comporte aussi bien des avantages que des responsabilités. La pérennité d'une économie mondiale ouverte dépend de la coopération internationale, y compris en matière fiscale.

7. L'échange de renseignements constitue une partie essentielle de cette coopération internationale en matière fiscale. Il s'agit d'un moyen efficace pour les États de conserver la souveraineté sur leurs propres bases d'imposition et de garantir la bonne affectation des droits d'imposition entre les parties à des conventions fiscales. L'échange de renseignements peut reposer sur divers mécanismes. Dans le cas d'une convention fiscale générale concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements découle souvent d'une disposition inspirée de l'article 26 du Modèle de convention. Hormis le cas des conventions fiscales concernant l'impôt sur le revenu, l'échange de renseignements s'effectue de plus en plus souvent aux termes d'accords inspirés du Modèle d'accord.

³ Les manuels spécifiques existants ou futurs pour la mise en oeuvre des dispositions relatives à l'échange de renseignements autres que celles contenues dans le Modèle de Convention ou le Modèle d'Accord prévaudront sur le présent manuel.

2. Objectifs de l'échange de renseignements

8. Des renseignements sont échangés typiquement pour l'une ou l'autre des raisons suivantes : premièrement, pour déterminer les faits auxquels doivent être appliquées les règles d'une convention fiscale en matière de revenu. Deuxièmement, les renseignements sont échangés pour assister l'une des parties contractantes à administrer ou à faire respecter la législation fiscale nationale. Le premier cas ne concerne que l'échange de renseignements sur la base d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu, tandis que le second peut se présenter, soit dans le contexte d'une convention bilatérale relative à l'impôt sur le revenu, soit dans celui d'un accord bilatéral ou multilatéral d'entraide ou d'échange de renseignements.

3. Fondements juridiques de l'échange de renseignements

9. L'échange de renseignements à des fins fiscales peut être régi par un certain nombre d'instruments juridiques internationaux différents :

- Les conventions fiscales bilatérales, généralement inspirées du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ou du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ;
- Des instruments internationaux spécifiquement conçus à des fins d'entraide administrative en matière fiscale, tels que des accords d'échange de renseignements généralement inspirés du Modèle d'Accord de 2002 sur l'échange de renseignements en matière fiscale, de la Convention signée entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE, de la Convention nordique pour une assistance administrative mutuelle, du Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale élaboré par le Centre interaméricain d'administrateurs fiscaux (CIAT) ou du Modèle d'accord en matière de coopération et d'assistance mutuelle sur les questions de respect de la législation fiscale élaboré par la Fédération de Russie.
- Au sein de la Communauté européenne, la Directive du Conseil des CE concernant l'assistance mutuelle (Directive 77/799/CEE telle que modifiée), pour l'échange de renseignements à des fins de TVA, le Règlement n°1798/2003 et pour les droits d'accise, le Règlement n°2072/2004.
- Les accords internationaux d'entraide judiciaire internationale, comme la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (étendue aux affaires fiscales par le Protocole additionnel du 17 mars 1978) pour les affaires de poursuites engagées en cas d'infraction fiscale, ou la Convention interaméricaine sur l'assistance mutuelle pour la criminalité (complétée par le Protocole facultatif du 23 mai 1992) pour les affaires de délits fiscaux.

10. Les procédures permettant d'apporter une assistance à un pays étranger peuvent également être établies par la législation nationale. Ainsi, certains pays autorisent la fourniture de renseignements à un autre État, à certaines conditions et sous réserve de certaines garanties (par ex., la réciprocité et la confidentialité des renseignements), même en l'absence d'accord international et uniquement en vertu des dispositions nationales applicables.

11. Lorsqu'il existe plusieurs instruments juridiques susceptibles de servir de fondement à un échange de renseignements, la question du chevauchement est généralement réglée par le texte même desdits instruments⁴. Dans le cas où les instruments applicables envisagent la coexistence de plusieurs

⁴Voir l'article 27 de la Convention conjointe entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'article 12 du Modèle d'accord et le paragraphe 5.2. des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. Pour les États membres de l'UE, voir aussi l'article 11 de la Directive de 1977 des

dispositions en matière d'échange de renseignements et s'il n'existe pas de règles nationales contraires, les autorités compétentes sont généralement libres de choisir au cas par cas l'instrument le plus approprié. Dans ces conditions, il est peut-être souhaitable que les autorités compétentes conviennent d'une approche commune en vue de déterminer le mécanisme qui sera utilisé, selon les circonstances.

4. Assistance en matière d'enquêtes ou de poursuites pour délit fiscal

12. L'article 26 du Modèle de convention et l'article 1 du Modèle d'accord autorisent l'échange de renseignements dans les cas concernant des délits fiscaux. Il peut également exister – selon la nature du système juridique des parties contractantes et en fonction des faits et des circonstances d'une affaire donnée – d'autres instruments juridiques⁵ permettant un échange de renseignements lorsqu'une enquête ou un contrôle comporte des aspects pénaux ; dans certaines situations, les pays peuvent vouloir privilégier ces instruments⁶. Contrairement à la Convention conjointe entre le Conseil de l'Europe et l'OCDE, ni l'article 26 du Modèle de convention ni le Modèle d'accord⁷ ne contiennent de règles limitant le champ d'application en fonction du stade d'une enquête pénale⁸. Les autorités compétentes peuvent par conséquent demander des renseignements au titre de l'article 26 ou du Modèle d'accord même si des poursuites pénales pour délit fiscal ont été engagées à l'encontre d'un contribuable pour autant, bien entendu, que les renseignements soient demandés à des fins prévues par l'article 26 ou par le Modèle d'accord (voir le paragraphe 8 ci-dessus).

13. Étant donné que l'expression « l'autorité compétente » désigne le plus souvent le ministère des Finances ou son représentant autorisé, l'autorité judiciaire d'un pays n'est pas habilitée à transmettre directement de demandes de renseignements à un autre pays sur la base de l'article 26 ou du Modèle d'accord.

14. Les responsables chargés de traiter une demande de renseignements émanant d'un autre pays doivent commencer par informer leur autorité compétente des éventuels aspects pénaux de l'enquête. Le fondement juridique de la demande de renseignements sera alors déterminé par l'autorité compétente.

15. Si l'autorité compétente demande des renseignements d'un type particulier ou sous une forme particulière dans le cadre de procédures pénales pour délit fiscal, la capacité de l'autorité compétente requise à accéder à la demande dépendra de la législation nationale de l'État contractant requis⁹.

5. Assistance en matière de recouvrement d'impôts

16. L'article 26 du Modèle de convention et l'article 1 du Modèle d'accord ne prévoient pas d'assistance en matière de recouvrement d'impôts habilitant les autorités compétentes à utiliser leurs

CEE « Applicabilité de dispositions plus larges en matière d'assistance. »

⁵ Ainsi, les conventions d'entraide judiciaire ou les dispositions législatives nationales qui permettent l'échange de renseignements en matière pénale même en l'absence d'accords internationaux.

⁶ Par exemple, lorsque la saisie de documents originaux destinés à servir de preuves est demandée et que le pays requis ne peut accéder à cette requête que si elle est effectuée aux termes d'un traité d'entraide judiciaire.

⁷ L'article 26 du Modèle de convention et l'article 12 du Modèle d'Accord reconnaissent uniquement que différents instruments d'échange de renseignements peuvent coexister.

⁸ La Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE couvre l'échange de renseignements pour la préparation de poursuites pénales, mais l'article ne s'applique plus une fois que les poursuites pénales ont été engagées devant un organe judiciaire. Voir le Commentaire, paragraphes 9 et 56.

⁹ Par exemple, c'est la législation nationale qui déterminera les types et les formes (par ex., pour une déposition de témoins) des mesures applicables en matière de collecte de renseignements. Voir également le paragraphe 33.

prérogatives au nom de l'autre partie contractante. Toutefois, le champ d'application du Modèle de convention et du Modèle d'accord englobe l'échange de renseignements aux fins du « recouvrement des impôts » ; par conséquent, les parties contractantes peuvent échanger des renseignements susceptibles d'aider au recouvrement de l'impôt dans leurs pays respectifs.

17. L'article 27 du Modèle de convention traite de l'assistance en matière de recouvrement des impôts. La Convention nordique et la Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE contiennent également des dispositions sur cette question. Enfin, l'UE a rédigé une Directive concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales (Directive 76/308/CEE, modifiée par la Directive 2001/44/CEE).

6. Les différentes formes d'échange de renseignements

18. L'article 26 du Modèle de convention prévoit que l'échange de renseignements doit être large, sans limiter les formes qu'il peut prendre ou la manière dont il peut avoir lieu. Cette même disposition prévoit principalement trois modalités possibles d'échange de renseignements : l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané. Le Modèle d'accord ne traite que de l'échange de renseignements sur demande, même si les parties contractantes peuvent convenir d'étendre leur coopération en prévoyant la possibilité d'un échange automatique ou spontané¹⁰.

- *L'échange de renseignements sur demande.* L'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante.
- *L'échange de renseignements automatique.* Les renseignements faisant l'objet d'un échange automatique sont généralement des renseignements concernant un grand nombre de cas individuels de même nature ; il s'agit le plus souvent de précisions dont dispose le pays de la source sur des catégories de revenus comme des intérêts, des dividendes, des redevances, des pensions, etc. Ces renseignements sont obtenus de manière systématique par le pays de la source (généralement du fait de la déclaration de paiements par le payeur), et ils peuvent donc être transmis aux parties contractantes à la convention. Normalement, les autorités compétentes intéressées par un échange automatique de renseignements conviendront à l'avance du type de renseignements qu'elles souhaitent échanger. En vue d'améliorer l'efficacité et l'efficacités des échanges automatiques de renseignements, l'OCDE a mis au point un formulaire normalisé et un format magnétique normalisé (« Format magnétique normalisé » de l'OCDE). L'OCDE recommande l'utilisation de ce format et a élaboré un Modèle de memorandum d'accord sur l'échange automatique de renseignements que tout pays peut utiliser. L'OCDE a par ailleurs mis au point un format de transmission de « nouvelle génération » pour l'échange automatique de renseignements (« format de transmission normalisé ») appelé à remplacer le format magnétique.
- *L'échange de renseignements spontané.* L'échange de renseignements est dit spontané lorsque l'une des parties contractantes, après avoir obtenu dans le cadre de l'administration de sa propre législation fiscale, des informations qu'elle pense pouvoir intéresser une partie contractante à des fins fiscales, les lui transmet spontanément sans que cette dernière les ait demandées. L'efficacité de cette forme d'échange de renseignements dépend largement de la capacité des inspecteurs des impôts à repérer, au cours d'un contrôle, les renseignements susceptibles d'intéresser une administration fiscale étrangère. L'autorité compétente de la partie contractante

¹⁰ La Convention conjointe entre l'OCDE et le Conseil de l'Europe contient des articles traitant spécifiquement de l'échange de renseignements sur demande, spontané ou automatique, ainsi que des contrôles fiscaux simultanés et des contrôles fiscaux à l'étranger. Voir les Articles 5 à 9.

qui fournit spontanément des renseignements devrait demander un retour d'information à l'administration fiscale destinataire, l'envoi pouvant en effet être synonyme de redressement pour la partie contractante expéditrice. Par exemple, une administration fiscale étrangère informée, à l'occasion d'un échange spontané, que des commissions ont été versées à l'un de ses résidents, peut constater qu'aucune somme n'a été effectivement versée et le signaler à la contrepartie lui ayant procuré le renseignement. La déduction des commissions sera alors refusée et le revenu imposable redressé en conséquence. Un retour d'information positif a également pour effet d'inciter les inspecteurs des impôts à continuer de fournir spontanément des renseignements¹¹.

19. Il existe par ailleurs d'autres formes d'échange de renseignements en dehors des formes traditionnelles :

- *Les contrôles fiscaux simultanés.* Un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs pays conviennent de vérifier simultanément et de manière indépendante, chacun sur leur territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs contribuables présentant pour eux un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus. Les différences internationales en matière de délais de prescription constituent une considération pratique déterminante dans la sélection des affaires. Ces contrôles s'avèrent particulièrement utiles dans le domaine des prix de transfert, ainsi que pour repérer les éventuels dispositifs de fraude fiscale dans des pays à faible imposition. L'OCDE a élaboré un modèle d'accord relatif à la conduite des contrôles fiscaux simultanés.
- *Visite de représentants habilités des autorités compétentes.* Il peut parfois s'avérer utile de se rendre dans un pays étranger pour y recueillir des renseignements relatifs à une affaire donnée. Toutefois, cette visite doit avoir été autorisée au préalable par le pays étranger concerné (et être autorisée par la législation du pays d'origine), sous peine de constituer une atteinte à la souveraineté. Ainsi, les décisions d'autoriser ou non ces visites, ainsi que de savoir si la présence de fonctionnaires des impôts étrangers doit ou non requérir l'autorisation du contribuable (ainsi que tout autre modalité de ces visites), relèvent de la seule discrétion des pays concernés. Les fonctionnaires des impôts doivent être des représentants habilités des autorités compétentes. Ces visites en pays étrangers peuvent intervenir dans différentes circonstances. Elles peuvent avoir lieu à la demande du pays à la recherche de renseignements si on estime qu'elles faciliteront la compréhension de la demande et la collecte de renseignements. Elles peuvent se faire à l'initiative de l'autorité compétente requise en vue de réduire le coût et la charge de la collecte de renseignements. Dans certains pays, les représentants habilités des autorités compétentes de l'autre pays peuvent participer à un contrôle fiscal, ce qui permet souvent de se faire une idée précise des relations d'affaires ou autres entre un résident et ses associés étrangers.
- *Échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur :* Un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur ne concerne pas un contribuable en particulier, mais un secteur économique dans son ensemble, comme l'industrie pharmaceutique ou pétrolière. Un échange sectoriel intervient entre représentants des parties contractantes, qui se rencontrent pour discuter du fonctionnement d'un secteur économique donné, de ses mécanismes de financement, du mode de détermination des prix, des tendances identifiées en matière de fraude fiscale, etc.

¹¹ La Convention OCDE/Conseil de l'Europe énonce les cas dans lesquels les parties contractantes sont tenues de fournir des renseignements sans demande préalable. Voir l'article 7, alinéas a) à e).

7. L'autorité habilitée à échanger des renseignements

20. Dans la plupart des pays, les relations internationales relèvent de la compétence du ministère des Affaires étrangères. En principe, donc, les contacts officiels avec les pays étrangers doivent passer par la voie diplomatique, une solution qui peut s'avérer peu commode s'agissant des échanges de renseignements en matière fiscale. Le Modèle de convention et le Modèle d'Accord autorisent donc les parties contractantes à désigner une ou plusieurs « autorités compétentes » à traiter directement¹². L'autorité compétente désignée par les parties contractantes est généralement un haut responsable du ministère des Finances (au Trésor ou à la Direction des impôts) ou un délégué habilité de celui-ci.

21. La fonction remplie par l'autorité compétente est généralement centralisée au sein du ministère des Finances. L'existence de cet organe central garantit la coopération et la cohérence nécessaires eu égard à la politique en matière d'échange de renseignements. Il arrive cependant que certaines responsabilités des autorités compétentes soient déléguées au niveau local en cas, par exemple, de recrutements transnationaux de main-d'œuvre, lorsque des contacts directs et rapides entre les autorités fiscales locales de part et d'autre de la frontière peuvent être le seul moyen d'un véritable échange de renseignements. Ceci ne signifie pas, toutefois, que l'autorité compétente n'est plus impliquée. Ainsi, en cas de délégation de fonctions, il faudra des arrangements clairs entre les autorités compétentes (par exemple, quant aux catégories de renseignements susceptibles d'être échangées, au domaine pertinent auquel cet échange peut s'appliquer, à la procédure à suivre pour tenir les autorités compétentes informées).

22. L'OCDE tient une liste complète des autorités compétentes dans les pays membres (et dans certains pays non membres).

8. Champ d'application de l'échange de renseignements

23. L'article 26 du Modèle de convention, comme l'article 1 du Modèle d'accord, prévoient un échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible ». Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours. L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « pertinence vraisemblable »¹³. Le Modèle d'accord dresse explicitement la liste des informations qu'une partie requérante doit fournir pour « démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements [demandés] » (voir l'article 5). L'article 26 du Modèle de convention est moins formaliste sur ce point, mais un pays requérant doit tout de même prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire évoqué dans le module relatif aux renseignements fournis sur demande. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

24. L'échange de renseignements porte sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. En outre, le Modèle de convention aborde également la question de l'échange de

¹² Article 3, 1) f) du Modèle de convention, article 4 1) b) du Modèle d'Accord. On retrouve la même démarche dans la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE à l'article 3 1) d).

¹³ La version précédente de l'article 26 du Modèle de convention utilisait le terme de « renseignements nécessaires ». On peut lire dans le Commentaire que le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » n'avait pas pour objet de modifier l'effet de la disposition, mais de mieux exprimer cet équilibre et d'assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord. Voir les paragraphes 4.1 et 5 du Commentaire sur l'article 26. La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « qui paraîtront pertinents ». Voir l'article 4(1).

renseignements aux fins de l'application des dispositions de la Convention. Certaines conventions fiscales plus anciennes relatives à l'impôt sur le revenu limitent l'échange de renseignements à ce dernier cas de figure (c'est-à-dire aux fins de l'application de la convention). Toutefois, au sein des pays membres de l'OCDE, seule la Suisse cherche toujours à inclure, s'agissant de l'échange de renseignements, une clause aussi « restrictive » dans ses conventions fiscales bilatérales concernant l'impôt sur le revenu ; la Suisse est également disposée à assurer un échange de renseignements à des fins d'application de la législation nationale « dans les cas faisant intervenir des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la loi des deux États contractants »¹⁴.

25. On trouve aux paragraphes 7 et 8 des commentaires des exemples du champ d'application de l'article 26 du Modèle de convention. Ainsi, aux fins d'application de l'article 12 du Modèle de convention (redevances), le pays de résidence peut demander au pays de la source des renseignements concernant le montant des redevances versées à l'un de ses résidents, le pays de la source peut demander au pays où réside le bénéficiaire des redevances si la personne qui reçoit les sommes payées est un résident de ce dernier État et s'il est le bénéficiaire effectif des redevances afin de les exonérer de retenue. De plus, pour l'application des articles 7, 9, 23 A et 23 B, il pourra également être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir correctement 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. Les renseignements nécessaires à l'application de l'article 9 incluent également les renseignements sur la propriété et le contrôle d'une entreprise étrangère afin d'établir si des entreprises sont ou non associées au sens de l'article 9.

26. Une demande de renseignements liée à l'administration ou à l'application des lois nationales aux termes de l'article 26 du Modèle de convention ou de l'article 1 du Modèle d'Accord peut porter sur tout ou partie des points suivants¹⁵ :

- le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- le statut fiscal d'une personne morale ;
- la nature du revenu dans le pays de résidence ;
- le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;
- les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;
- le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;
- le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;

¹⁴ Voir la réserve de la Suisse sur l'article 26 du Modèle de convention.

¹⁵ Cette liste est donnée à titre d'illustration et ne prétend pas à l'exhaustivité. De plus, il convient de noter qu'une demande de renseignements est assujettie aux exigences de réciprocité développées aux paragraphes 37 à 39 ci-après.

- les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d’une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;
- les relevés bancaires ;
- les documents comptables et les états financiers ;
- copies des factures, contrats commerciaux, etc.;
- le prix payé pour certains biens dans le cadre d’une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;
- les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d’une partie contractante, on trouve l’entreprise d’un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n’ont d’instrument relatif à l’échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l’entreprise dans l’État C afin d’assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;
- les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l’absence de rapports commerciaux entre ces derniers. Par exemple, un pays A peut souhaiter vérifier les prix facturés par ses contribuables à la lumière des renseignements relatifs aux prix de transfert dans le cadre de transactions similaires dans le pays B, même en l’absence de rapports commerciaux entre les contribuables concernés du pays A et du pays B. (Voir le paragraphe 8, alinéa c) des commentaires sur l’article 26 du Modèle de convention).

27. Les dispositions relatives au champ d’application de l’échange de renseignements prévues dans le Modèle de convention et dans le Modèle d’accord autorisent également l’échange de renseignements confidentiels ne concernant pas un contribuable en particulier, comme des statistiques, des informations sur un secteur donné, les tendances en matière de fraude fiscale et les interprétations et pratiques administratives.

9. Personnes visées

28. L’échange de renseignements n’est pas limité aux seules informations concernant les affaires des résidents des parties contractantes¹⁶. Il arrive fréquemment que l’administration fiscale de l’une des parties contractantes recherche des renseignements relatifs à des activités menées dans l’autre partie contractante par le résident d’un pays tiers pour vérifier l’assujettissement à l’impôt de ce dernier en tant que non-résident. Il existe cependant des situations dans lesquelles on peut imaginer qu’une partie contractante recherche des renseignements concernant le résident d’un pays tiers qui n’est assujetti à l’impôt dans aucune des parties contractantes, par exemple, lorsque ces informations ont trait à l’imposition d’un tiers contribuable ou résident de la partie requérante. Il va sans dire que les parties contractantes ne peuvent pas fournir de renseignements relatifs aux résidents de pays tiers si les autorités ne les possèdent pas ou si ces renseignements ne sont pas en la possession ou sous le contrôle de personnes relevant de leur compétence territoriale. Si ce concept de limitation de la compétence territoriale est implicite dans l’article 26, il est explicitement énoncé à l’article 2 du Modèle d’accord.

¹⁶ Voir l’article 26, paragraphe 1 du Modèle de convention, l’article 2 du Modèle de convention et l’article 1, paragraphe 3, de la Convention conjointe Conseil de l’Europe/OCDE.

Exemple 1 : La banque A, résidente du pays A, dispose de succursales à la fois dans les pays B et C. La banque A s'occupe de négoce d'actifs financiers, et ses opérations dans les pays A, B et C sont fortement intégrées. Dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable de la succursale de la banque A dans le pays B, l'autorité compétente du pays B demande des renseignements au pays C concernant les succursales de la Banque A dans ce pays.

Exemple 2 : Le fabricant de composants A, résident du pays A, vend des composants à un distributeur apparenté à la société mère et résident du pays B et à des distributeurs indépendants et résidents du pays C. Les autorités douanières du pays C consignent des renseignements sur les prix facturés par A aux distributeurs établis dans le pays C. A l'occasion d'un contrôle de l'impôt sur le revenu relatif aux prix de transfert pratiqués par le distributeur résident du pays B, l'autorité compétente du pays B demande des renseignements au pays C concernant les prix d'importation facturés par A aux distributeurs du pays C.

Exemple 3 : Un trust a trois fiduciaires. Les fiduciaires A et B vivent dans le pays Y. Le fiduciaire C vit dans le pays Z. A et B sont concernés par une transaction mais ont refusé de fournir aux autorités fiscales du pays Y, des informations concernant la transaction, sur le fondement que les documents nécessaires sont détenus par C qui refuse de leur fournir des copies. L'autorité compétente du pays Y a demandé à l'autorité compétente du pays Z d'obtenir de C des copies des documents pertinents.

10. Impôts visés

29. L'échange de renseignements prévu aux termes du Modèle d'accord concerne l'administration et l'application des impôts visés par l'Accord¹⁷. Le Modèle de convention adopte une démarche différente, l'article 26 s'appliquant aussi aux impôts auxquels il n'est pas fait référence par ailleurs. L'article 26 stipule que l'échange de renseignements concerne les impôts « de toute nature ou dénomination » et qu'il n'est par ailleurs pas restreint par l'article 2 (Impôts visés)¹⁸. Ainsi, c'est l'article 26 qui donne la liste des catégories d'impôts pouvant faire l'objet d'un échange de renseignements, et non l'article 2 (Impôts visés).

Exemple 1 : Un pays A et un pays B ont conclu une convention fiscale inspirée du Modèle de convention de l'OCDE, c'est-à-dire que si la convention ne vise généralement que les impôts sur le revenu et sur la fortune, l'article relatif à l'échange de renseignements ne contient aucune restriction de ce type. L'autorité compétente du pays A demande certaines informations relatives à des transactions concernant un résident du pays B afin de vérifier la taxe sur les ventes due par un résident du pays A. L'autorité compétente du pays B ne peut rejeter la demande au seul motif que les impôts sur les ventes ne sont pas visés par ailleurs par la convention.

Exemple 2 : Il est analogue à l'exemple n°1, sauf que le pays A et le pays B ont conclu un accord d'échange de renseignements en matière fiscale, sur le modèle d'accord de l'OCDE, qui ne vise que les impôts sur le revenu et la fortune. L'autorité compétente du pays B n'a pas à accéder à la demande étant donné que les impôts sur les ventes ne sont pas visés par l'accord.

11. Années visées

30. Les périodes au cours desquelles les situations fiscales peuvent faire l'objet d'un contrôle varient d'un pays à l'autre, et le début de l'année d'imposition ne coïncide pas toujours avec l'année civile. Lorsqu'il s'écoule une longue période entre le moment où les renseignements sont fournis et l'année à laquelle ils se rapportent, il peut se poser un problème de délai de prescription. La question de savoir si l'utilisation des informations est prescrite doit être déterminée à la lumière des règles en vigueur dans le

¹⁷ La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE dresse en son article 2, paragraphe 1 la liste des impôts auxquels elle s'applique.

¹⁸ La plupart des conventions concernant la double imposition en vigueur en 2005 ne couvre pas les impôts de toute nature ou dénomination, mais se limitent aux impôts couverts par la Convention.

pays où les renseignements doivent être utilisés. Dans certains cas (en France, notamment), l'envoi d'une demande de renseignements concernant un dossier faisant l'objet d'un contrôle fiscal aura pour effet de suspendre le délai de prescription. Pour les questions liées à l'échange de renseignements et aux dates d'entrée en vigueur et des dates effectives, on se reportera à l'article 15 de l'Accord et au paragraphe 10.3 du Commentaire sur l'article 26.

12 Obligation d'échanger des renseignements

31. Il est important de souligner que l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps présent utilisé à la première phrase de l'article 26 du Modèle de convention et dans celle de l'article 1 du Modèle d'Accord¹⁹. S'agissant du Modèle de convention, l'obligation d'échanger des renseignements est prévue par l'article dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne applicable n'est pas contraire à la Convention.

32. L'obligation d'échanger des renseignements ne concerne pas les seuls renseignements contenus dans les dossiers fiscaux détenus par une administration fiscale. Lorsque les renseignements demandés ne sont pas disponibles dans les dossiers fiscaux, la partie requise doit mettre en œuvre les moyens de recherche dont elle dispose auprès du (ou des) contribuable(s) concerné(s) ou des tiers²⁰. Il peut notamment s'agir d'enquêtes spéciales ou d'une vérification particulière des comptes de l'entreprise tenus par le contribuable ou par d'autres personnes. La question de savoir si les renseignements présentent ou non un intérêt pour la partie requise à ses propres fins fiscales n'est pas pertinente. Les renseignements doivent être fournis même lorsque la partie requise n'en a pas besoin pour l'administration ou l'application de ses propres lois fiscales.

33. Dans certains cas, les parties contractantes peuvent avoir besoin de renseignements sous une forme particulière pour satisfaire des prescriptions en vigueur en matière de preuves ou autres prescriptions légales. Lorsqu'elle y est expressément invitée et dans la mesure autorisée par le droit interne, l'autorité compétente doit s'efforcer de fournir les renseignements sous la forme demandée. Il s'agit le plus souvent de dépositions de témoins et de copies certifiées conformes de documents originaux²¹.

13. Les limites de l'échange de renseignements

34. L'obligation légale de fournir des renseignements est levée dans un nombre limité de situations. Ces exceptions font l'objet des paragraphes 3 à 5 de l'article 26 du Modèle de convention et de l'article 7 du Modèle d'Accord²². Dans les rares cas où les exceptions s'appliquent, les parties contractantes ne sont pas tenues de fournir les renseignements demandés. La décision d'accepter ou non la demande de renseignements est alors laissée à la discrétion de la partie contractante requise. Une autorité compétente peut donc décider de fournir les renseignements demandés même si elle n'est pas tenue de le faire. Si une autorité compétente décide de fournir les renseignements demandés, elle continue d'agir dans le cadre de l'accord. Par exemple, lorsqu'une demande porte sur des informations susceptibles de concerner un secret commercial, une autorité compétente peut décider d'y accéder si elle estime que les lois et les pratiques de

¹⁹ On retrouve la même formulation dans le texte de la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE. Voir l'article 1, paragraphe 1, l'article 4, paragraphe 1 et l'article 7, paragraphe 1.

²⁰ Voir le paragraphe 16 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention, l'article 5, paragraphe 2 du Modèle d'accord et l'article 5, paragraphe 2 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

²¹ Voir le paragraphe 10.2 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention ; l'article 5(3) du Modèle d'accord et le Commentaire qui l'accompagne.

²² Dans la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, les exceptions sont énoncées à l'article 19 et à l'article 21, paragraphe 2.

l'État requérant, ainsi que les obligations en matière de confidentialité imposées aux termes de l'article 26, paragraphe 2 du Modèle de convention (ou de l'article 8 du Modèle d'accord), garantissent que les renseignements ne pourront pas être utilisés à des fins non autorisées que les règles relatives au secret commercial ou à la confidentialité sont censées prévenir. Si la partie requise décide de fournir les renseignements demandés, elle doit indiquer qu'un secret commercial ou autre est en jeu afin de permettre à la partie requérante de prendre, le cas échéant, toute mesure complémentaire ou spéciale en vue de garantir la plus stricte confidentialité.

35. La fin de la présente section examine les motifs susceptibles d'être invoqués pour rejeter une demande de renseignements. Elle examine par ailleurs des motifs qui ne peuvent être invoqués dans ce but.

13.1. Le secret fiscal

36. On entend par « secret fiscal » les dispositions de la législation nationale qui garantissent que les renseignements concernant un contribuable et ses affaires resteront confidentiels et seront protégés de toute divulgation intempestive. Il est donc fondamental pour la coopération en matière d'échange de renseignements que ces informations confidentielles continuent de bénéficier d'une protection équivalente lorsqu'elles font l'objet d'échanges avec d'autres pays. Tout renseignement fourni par une partie contractante doit donc être traité comme confidentiel²³. Dans la mesure où la confidentialité est garantie par l'instrument régissant l'échange de renseignements et par la législation nationale applicable dans le pays recevant les informations, il n'est pas possible d'invoquer les règles nationales en matière de secret fiscal pour refuser de fournir des renseignements demandés.

13.2 Réciprocité

37. En matière d'échange de renseignements, le concept de réciprocité veut qu'une partie contractante, lorsqu'elle collecte des renseignements pour le compte de l'autre partie contractante, est uniquement tenue d'obtenir et de fournir les informations que la partie requérante elle-même aurait pu obtenir en vertu de ses propres lois dans des circonstances analogues. Le Modèle de convention stipule en outre qu'une partie requise n'est pas tenue de fournir des renseignements que la partie requérante elle-même ne pourrait pas obtenir dans le cadre de sa pratique administrative normale.

38. L'idée qui sous-tend le concept de réciprocité consiste à dire qu'une partie contractante ne doit pas pouvoir se prévaloir du système de renseignements de l'autre partie contractante si ce système est plus étendu que le sien²⁴. La partie requise peut refuser de fournir les informations lorsque la partie requérante ne peut obtenir ou fournir de telles informations sur la base de sa législation ou lorsque ses pratiques administratives (par exemple le manque de ressources administratives suffisantes) aboutissent à un manque de réciprocité. Toutefois il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de nuire à l'efficacité des échanges de renseignements et que cette notion devrait être interprétée d'une manière large et pragmatique. Les commentaires applicables du Modèle de convention et du Modèle d'accord détaillent le principe de la réciprocité, ainsi que l'application qu'on a voulu en donner²⁵.

²³ Article 26, paragraphe 2 ; article 8 de l'Accord ; article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

²⁴ Voir l'article 26, paragraphe 3, alinéas a) et b) du Modèle de convention et l'article 7, paragraphe 1 (première phrase) de l'Accord, l'article 21, paragraphe 2, alinéa a) et c) de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

²⁵ Voir les paragraphes 15 à 15.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention, les paragraphes 72 à 74 du commentaire sur le Modèle d'accord, les paragraphes 189, 195 et 196 du commentaire sur la Convention Conseil de l'Europe/OCDE. La version précédente des commentaires sur l'article 26 contenait une présentation moins détaillée du principe de réciprocité. Toutefois, les nouveaux paragraphes 15.1, 15.2 et 18.1, ainsi que le texte ajouté au paragraphe 15 ne visent pas à modifier l'effet de la disposition, mais doivent être interprétés comme des précisions.

39. Dans la pratique, il peut s'avérer difficile pour l'autorité compétente de déterminer au cas par cas si la partie requise serait ou non en mesure d'obtenir et de fournir les renseignements demandés dans des circonstances analogues. A cet égard, le Modèle d'accord exige de la partie requérante qu'elle fournisse une déclaration précisant que la condition de réciprocité est satisfaite²⁶. Dans la mesure où l'État requérant a fourni cette déclaration, la partie requise ne peut rejeter la demande que « s'il lui apparaît que les déclarations sont manifestement inexactes »²⁷. Ce mécanisme a été introduit pour répondre plus facilement à la question de savoir si la condition de réciprocité a été ou non remplie. En revanche, le Modèle de convention n'exige pas la fourniture d'une telle déclaration. Toutefois, si un pays dont la législation nationale prévoit qu'il ne peut prêter assistance que si la condition de réciprocité est remplie, il peut demander à l'autre partie contractante de faire figurer dans chaque demande de renseignements une déclaration analogue concernant la réciprocité. On évite ainsi la charge administrative qui résulterait du fait pour l'autorité compétente de la partie requise d'avoir à poser des questions supplémentaires avant de pouvoir traiter la demande.

13.3 **Ordre Public**

40. Le concept d'ordre public constitue un autre motif qu'il est possible d'invoquer pour refuser de fournir des renseignements²⁸. Les commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention (paragraphe 19.5²⁹) et le commentaire sur l'article 7 de l'Accord (paragraphe 91) développent la signification de ce concept. On entend généralement par « ordre public » les intérêts vitaux d'un pays, par exemple, lorsque les renseignements demandés concernent un secret d'État. Une situation analogue peut également se présenter, par exemple, lorsqu'une enquête fiscale dans un autre pays a été ouverte pour raisons de persécution raciale ou politique. Cette restriction est donc rare dans la pratique.

13.4 *Secrets commerciaux, industriels, professionnels et autres*

41. L'article 26 du Modèle de convention et l'article 7 du Modèle d'accord précisent clairement que les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial³⁰. Les commentaires relatifs à ces deux dispositions précisent par ailleurs que la notion de secret ne saurait être interprétée trop largement. En particulier, les informations financières, notamment les livres et registres comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Dans les rares cas où il se pose une question de secret commercial, industriel, professionnel ou autre, la décision de fournir ou pas les renseignements demandés est laissée à la discrétion de l'État requis. Si, dans un cas particulier, une partie contractante décide de refuser de fournir certains renseignements en invoquant cette raison, elle doit retirer de la documentation pertinente les détails concernant un éventuel secret professionnel, commercial, industriel ou autre et fournir les renseignements demandés à l'autre partie contractante³¹. Le rôle de l'autorité

²⁶ Voir l'article 5, paragraphe 5, alinéa f).

²⁷ Voir le paragraphe 76 du commentaire du Modèle d'Accord.

²⁸ Voir l'article 26, paragraphe 3, alinéa c) du Modèle de convention, article 7, paragraphe 4 de du modèle d'Accord et article 21, paragraphe 2, alinéa d) de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

²⁹ La version précédente des commentaires sur l'article 26 ne développait que brièvement le sens du terme « public policy/ordre public. » Toutefois, la présentation plus longue dans la version actuelle a pour but de clarifier plutôt que de modifier la signification du terme.

³⁰ Pour la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, paragraphe 2, alinéa d).

³¹ Pour plus de détails sur les secrets commerciaux, professionnels, industriels ou autres, voir les paragraphes 78 à 83 du commentaire du Modèle d'accord et les paragraphes 19 à 19.2 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. La version précédente de ces commentaires ne développait pas la signification de l'expression « secret commercial, industriel, professionnel ou procédé commercial. » Toutefois, les éléments de phrase rajoutés dans la

compétente consiste à décider ou non de transmettre des renseignements sensibles, et les autorités locales qui collectent les renseignements en premier lieu doivent indiquer les éléments susceptibles d'être sensibles. Le secret fiscal ordinaire protège les secrets commerciaux, professionnels et industriels dans tous les pays. Mais en général, ni un contribuable, ni un tiers n'ont le droit de refuser de fournir ces renseignements à leur administration fiscale.

Exemple:

En réponse à une demande du pays B, l'autorité compétente du pays A ouvre un contrôle approfondi de l'entreprise pharmaceutique C, résidente du pays A. En conséquence, l'autorité compétente du pays A vient à connaître des informations commerciales extrêmement précieuses concernant la fabrication du produit lui-même. Ces renseignements vont normalement être soumis aux restrictions décrites ci-dessus, et l'autorité compétente du pays A peut refuser de les fournir au pays B ou, du moins, retirer les éléments sensibles des renseignements fournis à B.

13.5 *Secret professionnel des avocats*

42. Une partie contractante peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre un avocat, un notaire ou autre représentant légal agréé dans l'exercice de ses fonctions et son client. Toutefois, les règles afférentes à la nature d'une communication confidentielle ne doivent pas être interprétées ou appliquées de manière si large que cela entraverait l'efficacité de l'échange de renseignements. En particulier, le secret ne vaut pas pour les documents ou registres remis à un avocat, un notaire ou un autre représentant légal agréé dans l'exercice de ses fonctions pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi³². En outre, une partie requise devrait vérifier et contester, le cas échéant, pour le compte de la partie requérante, la validité d'une demande de protection de communications confidentielles entre un client et un avocat si cette validité est contestée.

13.6 *Secret bancaire*

43. Dans la plupart des pays, les banques et autres institutions financières assimilées sont tenues de protéger la confidentialité des affaires financières de leurs clients. Cette obligation (« secret bancaire ») peut non seulement mettre des renseignements bancaires à l'abri d'une divulgation à des tiers, mais aussi affecter l'accès à ces informations par les autorités gouvernementales, y compris les autorités fiscales. Les pratiques des pays membres de l'OCDE à cet égard sont résumées dans le document intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales » (OCDE, 2000) et dans une mise à jour de ce rapport publiée en 2003 (Rapport d'étape 2003).

44. Le Modèle de convention comme le Modèle d'accord stipulent que le secret bancaire ne peut être invoqué pour refuser de fournir des renseignements³³. Ainsi, les autorités compétentes des parties

version actuelle à ce sujet visent à illustrer et à expliquer les termes, et non à en modifier le sens.

³² Pour plus de détails sur les communications confidentielles entre les avocats et leurs clients, voir les paragraphes 19.3 et 19.4 de l'article 26 du Modèle de convention et l'article 7, paragraphe 3 de l'Accord, ainsi que le commentaire correspondant (paragraphes 84 à 90). La version précédente des commentaires sur l'article 26 n'abordait pas la question de la protection des communications confidentielles entre les avocats et leurs clients ou autres dispositions analogues. Toutefois, la version actuelle se contente d'illustrer et d'expliquer ces concepts sans modifier les règles de fond concernant les limitations de l'obligation d'échanger des renseignements.

³³ Voir l'article 5, paragraphe 4 du Modèle d'accord et l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention. Le paragraphe 5 a été ajouté à la version actuelle de l'article 26, et aucune disposition équivalente n'existait dans la version précédente. Toutefois, les commentaires sur l'article 26 expliquent que l'ajout du paragraphe 5 ne saurait être interprétée comme suggérant que la version précédente de l'article 26 n'autorisait pas l'échange de renseignements bancaires et continue en disant que la grande majorité des pays de l'OCDE échangeaient déjà des renseignements au titre de la version

contractantes doivent pouvoir accéder, directement ou indirectement, dans le cadre d'un processus judiciaire ou administratif, aux renseignements détenus par des banques ou autres institutions financières et fournir ces renseignements à l'autre partie contractante. Les commentaires applicables développent ce point plus en détail³⁴.

13.7 Renseignements détenus par des mandataires, des agents ou fiduciaires et renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne

45. Une demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les informations en question sont détenues par des mandataires ou par des agents ou fiduciaires ou parce que les renseignements en cause se rapportent aux droits de propriété d'une personne³⁵. Par exemple, une demande de renseignements ne peut être rejetée uniquement parce que la législation ou les pratiques nationales peuvent considérer les renseignements se rapportant aux droits de propriété d'une personne comme un secret commercial, professionnel ou industriel. Les commentaires développent ce point plus en détail³⁶.

Exemple : Au cours d'un contrôle, A un résident du pays Y prétend que les paiements qu'il a effectués à B un résident du pays Z, concernent des services fournis par un autre particulier, C, dont l'identité et le lieu de résidence lui sont inconnus. L'autorité compétente du pays Y pense que C peut être un résident du pays Y et a demandé à l'autorité compétente du pays Z d'obtenir de B des renseignements concernant l'identité de C, bien que B semble avoir agi en tant que mandataire/fiduciaire.

Exemple : un contrôle effectué sur la société A par les autorités fiscales du pays Y a révélé un versement de redevances à la société B, résidente dans le pays Z. Soupçonnant le bénéficiaire réel des redevances d'être un particulier, C, résident du pays Y, l'autorité compétente du pays Y approche l'autorité compétente du pays Z pour obtenir des renseignements concernant la société B et les paiements reçus. La société B prétend que le particulier qui contrôle la société est un ex employé de la société A et que révéler son identité aboutirait à entamer des poursuites contre cette personne. Malgré les protestations de la société, l'autorité compétente n'a pas pu refuser la demande de renseignements afférente à l'actionnariat de la société B.

13.8 La condition de l'intérêt fiscal national

46. Le concept de « l'intérêt fiscal national » correspond à la situation où une partie contractante ne peut fournir de renseignements à une autre partie contractante que si ces derniers présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale. Un État ne peut invoquer la condition d'intérêt fiscal national pour refuser de fournir des renseignements, et une partie contractante doit mettre en œuvre ses mesures de collecte de renseignements ne serait-ce que pour obtenir et fournir des renseignements à l'autre partie

précédente de l'article 26. Voir le paragraphe 19.10 du Commentaire sur l'article 26. Il faut noter que l'Autriche, la Belgique, le Luxembourg et la Suisse ont émis une réserve au sujet du paragraphe 5.

³⁴ Voir les paragraphes 19.10 à 19.15 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention et les paragraphes 46 à 48 du commentaire sur l'article 5 du Modèle d'accord. Pour obtenir des détails sur toute règle de procédure et autre propre à un certain pays concernant l'accès aux renseignements bancaires dans les pays de l'OCDE, voir le module sur les profils nationaux. Plusieurs pays ont des règles spécifiques à cet égard.

³⁵ Voir l'article 5, paragraphe 4 du Modèle d'accord et l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention. Le paragraphe 5 a été ajouté à la version actuelle de l'article 26, alors qu'aucune disposition équivalente n'existait dans la version précédente. Pour plus de détails, voir la note de bas de page 33.

³⁶ Voir les paragraphes 46 et suivants du commentaire sur le Modèle d'accord et les paragraphes 19.12 à 19.15 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention.

contractante³⁷. Comme l'indique le Rapport d'étape 2003, aucun pays de l'OCDE ne pose de condition relative à l'intérêt fiscal national.

13.9 Conformité de la demande à l'instrument aux termes duquel elle est présentée

47. L'Accord stipule explicitement qu'une partie contractante peut refuser de fournir des renseignements lorsque la demande soumise n'est pas conforme à l'Accord³⁸. Par exemple, l'article 5(5) du Modèle d'accord stipule que lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de l'Accord, la partie requérante doit fournir certaines informations à l'autorité compétente de la partie requise. Le fait de ne pas fournir ces renseignements autorise la partie requise à décliner la demande au motif qu'elle n'est pas « soumise en conformité avec l'Accord. » Le Modèle de convention est moins formaliste sur ce point et laisse davantage de marge de manœuvre aux autorités compétentes, mais le même principe de base s'applique. Par exemple, lorsqu'une partie requérante ne démontre pas la pertinence vraisemblable des renseignements demandés dans le cadre d'un contrôle ou d'une enquête en cours, la partie requise peut décliner la demande au motif qu'elle ne répond pas à la norme de la « pertinence vraisemblable », et qu'elle est donc hors du champ d'application de l'article 26. Bien entendu, avant de décliner une demande pour cette raison, la partie requise doit solliciter des éclaircissements sur ce point auprès de l'autre autorité compétente.

13.10 Non-discrimination

48. Une autorité compétente peut rejeter une demande de renseignements s'ils sont demandés par la partie requérante pour appliquer ou exécuter une disposition de la législation qui est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de la partie requise. Cette règle figure à l'article 7, paragraphe 6 du Modèle d'accord. S'agissant du Modèle de convention, ce principe découle de la première phrase de l'article 26, paragraphe 1 (« ... dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. »), à lire en parallèle avec l'article 24, paragraphe 1. Cette question ne devrait se poser qu'exceptionnellement et, de ce fait, ne revêt que peu de pertinence pratique³⁹.

13.11 Absence d'obligation d'exécuter des mesures dérogeant à la législation et aux pratiques nationales

49. Le Modèle de convention stipule qu'un État contractant n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par sa législation ou par ses pratiques administratives⁴⁰. Cette disposition découle du principe sous-jacent selon lequel une partie contractante doit être tenue d'en faire autant – mais pas moins – que si sa propre imposition était en jeu. Ainsi, lorsque les renseignements en

³⁷ Article 26, paragraphe 4 du Modèle de convention ; article 5(2) du Modèle d'accord. Le paragraphe 4 a été ajouté à la version actuelle de l'Article 26 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements lorsque les renseignements demandés ne sont pas nécessaires à l'État requis à des fins fiscales nationales. Dans la version précédente, cette obligation n'était pas expressément énoncée dans l'article, mais elle était prise en compte dans les commentaires. Le paragraphe 16 du Commentaire sur l'article 26 prévoyait que cette obligation était 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 ». Ainsi, l'ajout du nouveau paragraphe 4 doit être considéré comme une clarification.

³⁸ Voir l'article 7, paragraphe 1

³⁹ Voir aussi la Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE, article 21, paragraphe 2, alinéa f).

⁴⁰ Article 26, paragraphe 3, alinéa a) du Modèle de convention. Auparavant, l'article 26, paragraphe 2, alinéa a). A voir aussi la Convention Conseil de l'Europe/OCDE, voir l'article 21, paragraphe 2, alinéa c).

possession de l'autorité compétente ne sont pas suffisants pour répondre à une demande, une partie contractante doit prendre toutes les mesures pertinentes de collecte de renseignements, y compris en procédant à des enquêtes ou à des examens spécifiques des comptes de la société concernée, pour autant qu'elle prendrait des mesures analogues à ses propres fins fiscales.

50. Le Modèle d'Accord contient une règle analogue⁴¹ qui précise que, lorsque les renseignements en la possession de l'autorité compétente ne sont pas suffisants pour lui permettre de donner suite à la demande de renseignements, la partie requise prend toutes les mesures adéquates de collecte des renseignements nécessaires pour fournir à la partie requérante les renseignements demandés. Une mesure de collecte de renseignements est « adéquate » si elle est de nature à obtenir les renseignements demandés par la partie requérante. C'est la partie requise qui détermine les mesures de collecte de renseignements adaptées au cas d'espèce⁴².

13.12 Absence d'obligation de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale

51. L'article 26, paragraphe 3, alinéa b) du Modèle de convention stipule qu'un État contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. On ne trouve dans le Modèle d'accord aucune disposition analogue à l'article 26⁴³. Toutefois, les deux textes prévoient que, indépendamment du droit interne ou de la pratique administrative nationale, une partie contractante ne peut rejeter une demande de renseignements sur la base du secret bancaire ou parce que les renseignements demandés ne présentent pas d'intérêt pour l'État contractant dans le cadre national⁴⁴. En outre, une demande de renseignements ne peut être rejetée au seul motif que les renseignements demandés sont détenus par un mandataire, un agent ou un fiduciaire ou parce que ces renseignements se rapportent aux droits de propriété d'une personne⁴⁵. Ainsi, les conséquences pratiques du Modèle de convention et du Modèle d'accord sont essentiellement les mêmes.

14. Mesures de collecte de renseignements

52. Les renseignements demandés peuvent être à la disposition de l'administration fiscale de la partie

⁴¹ Article 5, paragraphe 2.

⁴² Le Modèle de convention et le Modèle d'accord utilisent des approches différentes pour parvenir à un résultat analogue. Le Modèle de convention repose sur le postulat que les deux parties contractantes ont un système fiscal et que, par conséquent, elles doivent utiliser les mêmes types de mesures de collecte de renseignements, indépendamment de la question de savoir si une question concerne leur imposition ou celle d'une partie contractante. Le Modèle d'accord, toutefois, a été élaboré dans un contexte où une partie contractante peut ne pas avoir de système d'imposition directe. Ce pays n'a pas nécessairement de mesures nationales de collecte de renseignements fiscaux et « l'approche de la réciprocité » utilisée dans le Modèle de convention ne pourrait pas être appliquée. Le Modèle d'accord par conséquent désigne simplement toutes les mesures de collecte de renseignements adéquates.

⁴³ Ainsi que nous l'avons déjà indiqué dans la note de bas de page précédente, le Modèle de convention utilise « l'approche de la réciprocité » qui suppose que les deux pays ont des systèmes d'imposition directe. Cette hypothèse ne tient pas s'agissant du Modèle d'accord, élaboré pour permettre également la prise en compte de situations où l'une des parties n'a pas de système d'imposition directe. Dans ce cas, « l'approche de la réciprocité » ne peut pas être appliquée étant donné qu'un pays sans système d'imposition directe n'aurait pas de « pratique administrative normale [de l'administration fiscale] » et qu'aucun renseignement ne pourrait « être obtenu » à des fins fiscales nationales lorsqu'un pays n'impose aucun impôt.

⁴⁴ Voir l'article 26, les paragraphes 4 et 5 du Modèle de convention et l'article 5, paragraphes 2 et 4 du Modèle d'accord.

⁴⁵ Voir l'article 26, paragraphe 5 du Modèle de convention et l'article 5 4) b) du Modèle d'accord.

requis ou nécessiter la mise en œuvre des mesures spéciales de collecte d'information. La nature exacte de la ou des mesures spéciales de collecte d'information les plus adaptées dépendra de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Les mesures de collecte d'informations peuvent inclure les catégories suivantes de mesures, pour autant bien entendu que ces mesures soient conformes à la législation et à la pratique administrative de la partie requise :

- Interroger une personne susceptible d'avoir connaissance de renseignements ou de détenir, de conserver ou de contrôler ces renseignements.
- Lorsqu'une coopération volontaire ne peut être obtenue, assigner une personne à comparaître à une date et en un lieu donnés pour l'amener à témoigner.
- Lorsque la personne ne comparaît pas à l'heure et au lieu dits, prendre des mesures idoines pour la contraindre à comparaître.
- Exiger la communication de livres, de registres, de documents ou autres éléments matériels.
- Interroger la personne fournissant les livres, les registres, les documents ou autres éléments matériels sur les fins auxquelles et la manière dont l'information est ou était conservée.
- Placer sous serment la personne faisant son témoignage ou produisant des livres, des registres ou autres biens tangibles.
- Obtenir l'accès aux locaux et les perquisitionner pour trouver et se procurer des livres et des registres ou autres éléments matériels afin de les examiner.
- Produire des copies authentiques des livres, registres, dossiers ou autres éléments matériels.
- Autoriser l'autorité compétente de l'État requérant à fournir des questions écrites auxquelles l'individu témoignant ou produisant des livres, des registres, des dossiers ou autres éléments matériels est invité à répondre.

15. Droits relatifs à la procédure et garanties

53. Les législations nationales prévoient toute une série de droits en matière de procédure et de garanties concernant les personnes visées par des mesures de collecte de renseignements ou, plus généralement, par un échange de renseignements. Ces droits et garanties comprennent des règles en matière de notification, le droit de contester l'échange de renseignements après la notification ou celui de remettre en cause les mesures de collecte de renseignements adoptées par la partie requise.

54. Plusieurs pays de l'OCDE sont tenus d'avertir le contribuable faisant l'objet de l'enquête ou la personne ayant fourni les renseignements dans certains cas. Cette obligation peut signifier pour la personne avertie un simple droit d'être informée de l'échange, d'être consultée, voire de contester l'échange. Certains pays lèvent les obligations de notification en cas de fraude fiscale ou diffèrent la notification après l'échange. Dans certains cas, l'obligation de notification est levée si un tribunal fédéral estime que la notification menacerait sérieusement l'enquête. Les autorités compétentes doivent par conséquent indiquer dans leur demande s'il y a suspicion de fraude afin d'empêcher la notification le cas échéant. Dans les pays exigeant une notification, les contribuables ont généralement le droit d'interjeter appel de l'échange de renseignements. Les droits à notification sont inapplicables aux échanges relatifs à la TVA entre États

membres de l'Union européenne⁴⁶.

55. Étant donné les conséquences potentielles de ces droits et garanties pour l'échange de renseignements, les parties contractantes doivent s'informer mutuellement des dispositions de leur législation ou de leur pratique administrative en matière de notification (et de tout autre droit et garantie en matière de procédure susceptible d'être pertinents) quand un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ou une convention relative à l'impôt sur le revenu est conclu et, par la suite, lorsque les règles pertinentes sont modifiées⁴⁷.

16. Confidentialité des renseignements reçus

56. Tous les renseignements reçus quels qu'ils soient doivent rester confidentiels⁴⁸. Le modèle d'accord stipule que tout renseignement reçu ne peut être divulgué qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organismes administratifs) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'exécution des impôts visés par l'Accord (y compris par les poursuites ou les décisions en matière d'appels). Ces renseignements ne peuvent être utilisés qu'à ces fins. Ils ne peuvent être divulgués à toute autre personne ou autorité sans l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise.

57. S'agissant des règles en matière de divulgation, le Modèle de convention se distingue à plusieurs égards du Modèle d'accord. Premièrement, le Modèle de convention autorise également la divulgation à des autorités de contrôle⁴⁹. Les autorités de contrôle sont des 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 contractant⁵⁰. Deuxièmement, le Modèle de convention ne permet pas la divulgation à toute autre personne, entité, autorité ou instance, alors que le Modèle d'accord l'autorise moyennant l'autorisation écrite expresse de l'autorité compétente de la partie requise. Enfin, si l'Accord comme le Modèle de convention exigent que les renseignements soient tenus confidentiels et citent ensuite les personnes auxquelles les renseignements peuvent être divulgués, le Modèle de convention contient une exigence supplémentaire en vertu de laquelle les renseignements reçus sont tenus « secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne »⁵¹. Toutefois, dans la mesure où l'Accord comme la Convention précisent à qui les renseignements peuvent être divulgués (garantissant ainsi une norme minimale de confidentialité), il ne devrait y avoir que peu de différences pratiques entre les deux formulations.

58. En vertu des règles de certains pays, des règles de procédure spéciales peuvent être applicables à

⁴⁶ Pour plus de détails, voir le module sur les profils nationaux.

⁴⁷ Voir également le paragraphe 14.1 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention.

⁴⁸ Voir l'article 26, paragraphe 2 Modèle de convention, l'article 8 du Modèle d'accord, l'article 22 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

⁴⁹ Modification par rapport à la version précédente de l'article 26. Dans la version précédente de l'article 26, aucun renseignement ne pouvait être divulgué aux autorités de contrôle.

⁵⁰ Voir les paragraphes 12 et 12.1 des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention.

⁵¹ Encore une fois, il convient de garder à l'esprit que le Modèle d'accord a été élaboré pour être utilisé également dans des situations où l'une des parties n'a pas de système d'imposition directe. Lorsqu'un pays n'a pas de système fiscal, il est peu susceptible d'avoir des règles nationales en matière de secret fiscal et la référence serait alors sans aucune signification. De plus, il convient de noter que les règles de confidentialité figurant à l'article 22 de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE requièrent que « les renseignements obtenus par une Partie soient tenus secrets dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la législation de cette Partie ou dans les conditions relatives au secret prévues dans la Partie qui les a fournis, lorsque ces dernières conditions sont plus contraignantes ».

certaines renseignements sensibles. Par exemple, s'agissant de la fourniture de renseignements bancaires, la Hongrie exige que l'autorité compétente requérante signe une déclaration s'engageant à traiter de manière confidentielle les renseignements fournis par le gouvernement hongrois.

59. Les règles de confidentialité s'appliquent à tous les types de renseignements, y compris à la fois les renseignements fournis dans le cadre d'une demande et les renseignements transmis en réponse à une demande. Si les dispositions en matière de confidentialité de la législation nationale d'un État contractant sont plus restrictives que celles du Modèle d'accord ou du Modèle de convention, les dispositions du Modèle d'accord ou du Modèle de convention seront sans conséquences. Mais si les règles nationales sont moins restrictives, par contre, les dispositions en matière de confidentialité imposeront une restriction à l'utilisation des renseignements reçus de l'étranger. Les autorités fiscales locales sont dans l'obligation de signaler à leurs autorités compétentes toute question susceptible de se poser concernant la divulgation des renseignements reçus.

60. Les renseignements reçus peuvent également être communiqués au contribuable, à son représentant ou à un témoin. Toutefois, si cette divulgation est autorisée, elle n'est pas obligatoire. En fait, la divulgation au contribuable ou à son représentant peut parfois poser des problèmes, ainsi lorsque les renseignements sont donnés à titre confidentiel et que le détenteur de ces informations peut avoir légitimement intérêt à ne pas les divulguer au contribuable. De même, les autorités compétentes peuvent souhaiter garder confidentielle leur correspondance relative à tout échange de renseignements. L'autorité compétente fournissant l'information doit donc indiquer les éventuelles objections à la divulgation d'une partie quelconque des renseignements fournis (y compris toute correspondance connexe) au contribuable, à son représentant ou à un témoin. Au besoin, les autorités compétentes doivent alors aborder la question en vue de trouver une solution mutuellement acceptable.

61. Étant donné que les renseignements peuvent être communiqués au contribuable ou à son représentant, ils peuvent également l'être à toute autorité gouvernementale ou judiciaire chargée de décider si les renseignements doivent ou non être divulgués au contribuable⁵². Ce cas peut se présenter dans les pays où un contribuable qui s'est vu refuser l'accès à son dossier par les autorités fiscales peut demander une révision de cette décision par un organe de révision ou d'appel. Il va sans dire que cette instance doit pouvoir accéder à l'information pour se déterminer.

62. De nombreux pays sont dotés de législations nationales concernant la divulgation de renseignements telles que des lois sur la liberté de l'information ou autres, qui autorisent l'accès aux documents et aux registres des pouvoirs publics. Les dispositions relatives à la confidentialité incluses dans les accords d'échange de renseignements sont censées primer sur toute règle nationale autorisant une communication à des personnes non mentionnées dans la clause de confidentialité⁵³. Tout pays qui ne pourrait pas adhérer à ce principe et qui a engagé la négociation d'une convention doit porter ce point à l'attention de l'autre partie contractante. Lorsque cette question se pose à la suite d'une décision de justice ou d'une modification ultérieure de la législation, les autorités compétentes doivent informer les autorités compétentes de l'autre partie contractante le plus tôt possible. Il faut noter que les dispositions relatives à la confidentialité contenues dans les conventions en matière d'impôt sur le revenu créent des obligations en droit international. Toute personne saisie d'une demande visant à communiquer des informations fournies au titre d'une convention en matière d'impôt sur le revenu ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux doit consulter l'autorité compétente, qui peut aussi informer l'autorité compétente ayant fourni les renseignements.

⁵² Voir le paragraphe 12 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention. La version précédente du Commentaire sur l'article 26 ne comportait pas une telle clarification. Toutefois, aucun changement de fond n'était recherché.

⁵³ Le paragraphe 12 du Commentaire sur l'article 26 du Modèle de convention clarifie expressément ce point.

17. Utilisation des renseignements à d'autres fins

63. Les renseignements échangés ne sauraient être utilisés à des fins autres que celles pour lesquelles les informations ont été échangées. Ainsi, les renseignements communiqués en vertu du Modèle de convention ou du Modèle d'accord ne sauraient être utilisés à des fins non fiscales. Par exemple, les renseignements fiscaux obtenus en application du Modèle de convention ou du Modèle d'accord ne doivent pas être utilisés dans le cadre de poursuites engagées pour des délits non fiscaux. Si l'information semble présenter un intérêt à une autre fin pour l'État qui la reçoit, il convient de recourir à des moyens spécifiques, par exemple, un traité d'entraide judiciaire. En cas de doute quant à la question de savoir si les renseignements fournis par une autorité compétente étrangère peuvent ou non être utilisés à des fins non fiscales couvertes par l'instrument aux termes duquel ils ont été fournis, les autorités locales devront toujours consulter l'autorité compétente.

64. Certains pays, toutefois, exigent des autorités fiscales qu'elles partagent leurs renseignements en matière fiscale avec les autorités de répression et les autorités judiciaires dans les affaires notamment de blanchiment d'argent, de corruption ou de financement du terrorisme. De ce fait, ces pays peuvent souhaiter inclure une clause spécifique dans leurs traités bilatéraux pour permettre le partage avec ces autorités de renseignements reçus en application d'un accord d'échange de renseignements fiscaux. Les commentaires du Modèle de convention contiennent une formulation susceptible d'être utilisée à cette fin⁵⁴.

18. Coût de l'échange de renseignements

65. La question du coût est abordée explicitement à l'article 13 du Modèle d'accord. Le commentaire correspondant (voir les paragraphes 98 et 99) expose les méthodologies et les démarches que les parties contractantes peuvent envisager afin de répartir les coûts inhérents à l'échange de renseignements. Dans la pratique, plusieurs accords d'échange de renseignements en matière fiscale font une distinction entre coûts ordinaires et coûts extraordinaires. Ils font alors supporter la responsabilité des coûts ordinaires à la partie requise, mais exigent de la partie requérante qu'elle se charge de tous les coûts extraordinaires⁵⁵. On entend notamment par « coûts extraordinaires » les frais engagés lorsqu'une forme particulière de procédure a été mise en œuvre à la demande de la partie requérante, les coûts engagés par des tiers auprès desquels la partie requise a obtenu les renseignements (par exemple, des renseignements bancaires), les frais supplémentaires liés à la participation d'experts, d'interprètes ou de traducteurs pour élucider l'affaire ou traduire les documents du dossier ou les indemnités que la partie requise a dû verser au contribuable du fait de mesures adoptées à la demande de la partie requérante. D'autres accords d'échange de renseignements en matière fiscale font une distinction entre coûts directs et indirects et obligent la partie requérante à supporter tous les coûts directs.

66. Le Modèle de convention ne renfermant aucune disposition relative aux coûts, toute question susceptible de se poser à cet égard doit être discutée par les autorités compétentes. Dans la pratique, lorsque les coûts s'avèrent exorbitants, les pays semblent disposés à trouver des solutions pratiques. Il est arrivé que la partie requérante propose d'assumer le coût de la traduction et de la certification de copies ou mette des moyens humains et matériels à la disposition d'une partie contractante pour réduire la charge de la partie requise. Dans ces conditions, il peut également être intéressant d'envisager – pour autant que la législation nationale l'autorise – la présence de fonctionnaires des impôts étrangers à l'occasion d'un « contrôle fiscal à l'étranger » afin de réduire le coût imposé à la partie requise. Quoi qu'il en soit, il est

⁵⁴ Voir paragraphe 12.3. des commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention. On notera également une formulation analogue à l'article 22, paragraphe 4 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

⁵⁵ On retrouve la même démarche à l'article 26 de la Convention Conseil de l'Europe/OCDE.

important d'aborder la question rapidement afin d'en permettre le règlement en temps utile et de manière efficace.

19. Utilisation des numéros d'identification fiscale

67. La plupart des pays de l'OCDE attribuent des numéros d'identification fiscale à leurs contribuables résidents, de même que certains pays attribuent aussi de tels numéros à des non-résidents dans certaines circonstances. En 1997, l'OCDE a adopté une recommandation sur l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international (C(97)29/FINAL). Ces numéros permettent d'identifier les contribuables et constituent l'une des clés des programmes automatisés de recoupement. Le numéro d'identification fiscale peut servir à traiter les renseignements reçus automatiquement de la part d'une partie contractante à une convention fiscale. Il est par ailleurs important de fournir un numéro d'identification fiscale lorsqu'il s'agit de présenter ou de répondre à une demande ou de fournir des renseignements spontanément car cette précaution facilite l'identification rapide du contribuable. Par conséquent, lorsqu'il est légalement possible de fournir un numéro d'identification fiscale, les fonctionnaires des impôts sur le terrain devront les fournir à leur autorité compétente lorsqu'ils font une demande ou transmettent des renseignements (si possible le numéro d'identification fiscale dans le pays d'origine et le numéro d'identification fiscale dans le pays de résidence).