



MISE À JOUR
DE L'ARTICLE 26
DU MODÈLE DE
CONVENTION
FISCALE DE
L'OCDE ET DU
COMMENTAIRE
S'Y RAPPORTANT

Adoptées par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012

MISE À JOUR DE L'ARTICLE 26 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE ET DU COMMENTAIRE S'Y RAPPORTANT

Adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012

[Pour indiquer les modifications apportées au texte existant du Modèle de Convention fiscale, les mots supprimés apparaissent rayés et les ajouts en *italiques gras*.]

Article 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

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

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés 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. ***Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.***

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation:

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

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus

par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

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

I. Remarques préliminaires

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

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

3. L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts, *mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins du recouvrement des impôts (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 27). De la même manière, les procédures amiables sont traitées à l'article 25, mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins d'une procédure amiable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 25).*

4. En 2002, le Comité des Affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale¹ mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». ² A la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.

4.1 Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le ~~nouveau~~ paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article, la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (cf. *voir*

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

² OCDE, Paris, 2000. ~~Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation.~~

paragraphe 19.6). Le ~~nouveau~~ paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques ~~actuellement~~ en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (~~cf.~~ voir paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le ~~nouveau~~ paragraphe 2 constituait en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

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

4.3 L'article et les Commentaires ont été modifiés à la suite en 2012 pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Le paragraphe 2 de l'article a été modifié pour permettre aux autorités compétentes d'utiliser des renseignements reçus à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. Ceci était précédemment inclus comme une disposition optionnelle au paragraphe 12.3 des Commentaires.

4.4 Les Commentaires ont été développés pour préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de: clarifications générales (voir paragraphe 5), de précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir paragraphe 5.1), de précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir paragraphe 5.2) et de nouveaux exemples (voir paragraphes 8(e) - (h) et 8.1). Les Commentaires prévoient également une norme optionnelle par défaut pour les délais dans lesquels les renseignements doivent être fournis, à moins d'un accord différent convenu entre les autorités compétentes (voir paragraphes 10.4 - 10.6) et que, conformément au principe de réciprocité, si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant (voir paragraphe 15). D'autres clarifications ont été ajoutées aux paragraphes 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 and 19.7.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. *Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doive y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence*

vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle demande des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.

5.1 Comme c'est le cas dans le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale³, une demande de renseignements ne constitue pas une « pêche aux renseignements » du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. De même, le paragraphe 1 n'oblige pas nécessairement à inclure dans la demande le nom et/ou l'adresse de la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements. En fait, la question de savoir quel degré de précision la demande doit avoir au sujet de cette personne est typiquement une question relevant du champ d'application des alinéas a) et b) du paragraphe 3 de l'article 26.

5.2 La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple (h) donné au paragraphe 8, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple (a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscale ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.

5.3 Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette la norme de pertinence vraisemblable, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article et dès lors entendue comme exigeant un échange de renseignements effectif (par exemple en remplaçant « est

³

Voir le paragraphe 58 des Commentaires qui s'y rapportent.

vraisemblablement pertinent » par « *est* nécessaire », ~~ou~~ « *est* pertinent » *ou* « *peut être pertinent* ». Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

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

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

6. Les exemples suivants ~~peuvent~~ *visent à* éclairer les principes exposés aux paragraphes 5, 5.1 et 5.2 ci-dessus. Dans ~~les tous ces cas~~ *exemples mentionnés aux paragraphes 7 et 8*, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1 *de l'article 26*. *Dans les exemples donnés au paragraphe 8.1 et dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements en réponse à une demande de renseignements. Ces exemples sont seulement présentés à titre d'illustration. Ils doivent être lus à la lumière de l'objectif premier de l'article 26, qui est de ne pas de restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser « dans la mesure la plus large possible ».*

7. Application de la Convention

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

8. Application de la législation interne

- a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
- b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune Convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la Convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.
- c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la Convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.
- d) L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résident dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.
- e) *Les autorités fiscales de l'État A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque B située dans l'État B. Cependant, l'État A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de membres de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'État A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse E et de ses enfants K et L.*
- f) *L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale.*
- g) *La société A, résidente de l'État A, est détenue par la société étrangère non cotée B, résidente de l'État B. Les autorités fiscales de l'État A suspectent les dirigeants X, Y et Z de la société A de détenir directement ou indirectement la société B. Si tel était le cas, les dividendes reçus de la société A par la société B seraient imposables entre leurs mains comme actionnaires résidents au titre des règles de l'État A sur les sociétés étrangères contrôlées. La suspicion se*

fonde sur des renseignements communiqués aux autorités fiscales de l'État A par un ancien salarié de la société A. Face à ces allégations, les trois dirigeants de la société A nient détenir une quelconque participation dans la société B. Les autorités fiscales de l'État A ont épuisé tous les moyens nationaux à leur disposition pour obtenir des informations sur l'actionnariat de la société B. L'État A demande dès lors à l'État B des renseignements indiquant si X, Y et Z sont actionnaires de la société B. En outre, comme dans de pareils cas, les participations sont souvent détenues, par exemple, par des sociétés écran et des actionnaires prête-noms, il demande également à l'État B si X, Y et Z détiennent une participation indirecte dans la société B. Si l'État B n'est pas en mesure de déterminer si X, Y ou Z détient une telle participation, l'État A lui demande des renseignements sur le (ou les) actionnaire(s) afin de pouvoir poursuivre son enquête.⁴

- h) Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale due au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et clarifiant qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de commercialiser le produit sur son site web et l'État A dispose des preuves qu'il commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête.*

8.1 Situations dans lesquelles les États contractants ne sont pas tenus de communiquer des renseignements en réponse à une demande, dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée

- a) La banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.*
- b) La société B est établie dans l'État B. L'État A demande les noms de tous les actionnaires de la société B qui résident dans l'État A ainsi que des renseignements sur tous les dividendes qui leur ont été versés. L'État requérant A indique que la société B a d'importantes activités commerciales dans l'État A et qu'il est donc probable qu'elle ait des actionnaires qui soient*

⁴

Dans les cas où l'État B prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements relatifs à l'actionnariat, les autorités compétentes devraient se consulter et l'État B peut demander à l'État A de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits (voir à ce sujet le paragraphe 5).

résidents de l'État A. La demande indique également qu'il est bien connu que les contribuables omettent fréquemment de déclarer des revenus ou des actifs étrangers.

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

- a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État;
- b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmises systématiquement à l'autre État; *voir* (cf. ~~la~~ **les** ~~Recommandations~~ du Conseil de l'OCDE ~~C(81)39~~, du 5 mai 1981, intitulée « ~~Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales~~ », la recommandation du Conseil de l'OCDE [C\(92\)50](#), du 23 juillet 1992, intitulée « (la *Recommandation du Conseil concernant un format magnétique normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux*) », [C\(97\)29/FINAL](#), du 13 mars 1997 (la *Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international*), [C\(97\)29/FINAL](#), en date du 13 mars 1997, la recommandation du Conseil de l'OCDE [C\(97\)30/FINAL](#), du 10 juillet 1997, intitulée « (la *Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé de l'OCDE destinée aux échanges automatiques de renseignements*) » et [C\(2001\)28/FINAL](#), du 22 mars 2001 (la *Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales* [C\(2001\)28/FINAL](#));⁵
- c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

9.1 Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée « Échanges de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles »⁶ et peuvent se résumer ainsi :

- un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la recommandation [C\(92\)81](#) du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;
- un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne — ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant — conformément aux procédures convenues d'un

⁵ Les Recommandations de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/taxation.

⁶ OCDE, Paris, 1994.

commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays, avec le consentement du contribuable. La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 9 ;

- un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles.⁷

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

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

10.3 La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après

⁷ Voir <http://conventions.coe.int>.

que les dispositions de l'article soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

10.4 *Les États contractants peuvent souhaiter améliorer la rapidité et le délai de réponse relatifs aux échanges de renseignements réalisés en vertu de cet article en convenant des délais pour la communication de renseignements. Les États contractants peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à l'article:*

« 6. Les autorités compétentes des États contractants peuvent convenir de délais pour la communication de renseignements en vertu du présent article. En l'absence d'un tel accord, les renseignements devront être communiqués le plus rapidement possible et, sauf lorsque le retard est dû à des obstacles d'ordre juridique, dans les délais suivants:

- (a) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis sont déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les deux mois suivant réception de la demande de renseignements;*
- (b) Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis ne sont pas déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les six mois suivant réception de la demande de renseignements;*

Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais. »

10.5 *Les dispositions a) et b) du paragraphe optionnel 6, cité au paragraphe 10.4 fixent des standards par défaut pour des délais qui seraient applicables dans les cas où les autorités compétentes n'auraient pas passé d'accord prévoyant des délais plus ou moins longs. Les délais standards par défaut sont de deux mois à compter de la réception de la demande de renseignements lorsque les renseignements demandés sont déjà en la possession des autorités fiscales de l'État contractant requis, et de six mois dans tous les autres cas. Nonobstant les délais standards par défaut ou les délais convenus autrement, les autorités compétentes peuvent convenir d'autres arrangements au cas par cas, par exemple lorsqu'elles estiment toutes deux que davantage de temps est opportun. Ceci peut être le cas lorsque la demande est de nature complexe. L'autorité compétente d'un État contractant requérant ne saurait alors refuser de manière déraisonnable la demande de l'autorité compétente de l'État contractant requis de lui accorder davantage de temps. Lorsqu'un État contractant requis n'est pas en mesure de communiquer les renseignements demandés dans les délais prescrits en raison d'obstacles d'ordre juridique (par exemple, en raison d'un litige en cours entamé par le contribuable pour contester la validité de la demande, ou encore en raison d'un litige en cours concernant une procédure de notification nationale du type décrit au paragraphe 14.1), il ne serait pas considéré comme ne respectant pas les délais.*

10.6 *La dernière phrase du paragraphe optionnel, cité au paragraphe 10.4, selon laquelle « Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article, même s'ils sont communiqués après ces délais», montre clairement qu'aucune objection quant à l'utilisation ou l'admissibilité des renseignements échangés en vertu de cet article ne peut se fonder sur le fait que les renseignements ont été échangés après les délais convenus par les autorités compétentes ou les délais standards par défaut prévus dans ledit paragraphe.*

Paragraphe 2

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considèrera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. ***Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'État requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'État requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'État requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'État requérant. Cependant, si des procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'État requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'État requis peut le faire à moins que l'État requérant ne précise autrement.*** Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. ***Dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de cet article jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article.***

12. ***Sous réserve des paragraphes 12.3 et 12.4,*** les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement, le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.

12.1 Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. Les États contractants peuvent cependant, dans leurs négociations bilatérales, déroger à ce principe et convenir d'exclure que ces renseignements soient divulgués aux autorités en question.

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

~~12.3 De même, s'il apparaît que les renseignements présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées au paragraphe 12, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins mais il doit recourir aux moyens expressément destinés à ces fins (par exemple dans le cas d'un délit non fiscal, à une Convention concernant l'assistance judiciaire). Les renseignements échangés à des fins fiscales peuvent présenter un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins s'ajoutant à celles mentionnées dans les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'article 26. La dernière phrase du paragraphe 2 autorise donc les États contractants à partager les renseignements fiscaux pour autant que deux conditions soient remplies: premièrement, les renseignements doivent pouvoir être utilisés à d'autres fins en vertu de la législation des deux États et, deuxièmement, l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements doit autoriser cette utilisation. Cependant, les États contractants peuvent souhaiter Elle autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales de l'État qui les reçoit avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires dudit État, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Lorsque l'État qui reçoit les renseignements souhaite les utiliser à d'autres fins (c'est-à-dire non fiscales), celui doit préciser à l'État qui fournit les renseignements les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne. Lorsque l'État qui fournit les renseignements est en mesure de le faire, compte tenu notamment des accords internationaux ou d'autres arrangements conclus entre les États contractants relatifs à l'assistance mutuelle entre les autres organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires, on devrait s'attendre généralement à ce que l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise ladite utilisation si les renseignements peuvent être employés à des fins similaires dans l'État qui fournit les renseignements. Les organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires recevant des renseignements au titre de la dernière phrase du paragraphe 2 doivent traiter ces renseignements comme confidentiels, conformément aux principes énoncés au paragraphe 2. Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :~~

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

12.4 Il est reconnu que les États contractants peuvent souhaiter réaliser l'objectif global inhérent à la dernière phrase du paragraphe 2 par d'autres moyens et ils peuvent le faire en remplaçant la dernière phrase du paragraphe 2 par le texte suivant :

« L'autorité compétente de l'État contractant qui reçoit des renseignements en vertu des dispositions de cet article peut, avec l'accord écrit de l'État contractant qui a fourni les renseignements, également rendre disponibles ces renseignements pour qu'ils soient utilisés à d'autres fins autorisées en vertu des dispositions d'une Convention d'entraide judiciaire en vigueur entre les États contractants et permettant l'échange de renseignements fiscaux. »

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

procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention.

Paragraphe 3

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

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

15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. ***Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous tend les alinéas a) et b) du paragraphe 3.***

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

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

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. *Le paragraphe suppose, bien entendu, que les autorités fiscales disposent des pouvoirs et des ressources nécessaires pour faciliter l'échange effectif de renseignements. Supposons par exemple qu'un État contractant demande des renseignements dans le cadre d'une enquête dans les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, et qu'il précise dans la demande que ces renseignements pourraient être détenus par l'un des quelques prestataires de services identifiés dans la demande et établis dans l'autre État contractant. Dans ce cas, on devrait s'attendre à ce que l'État requis soit à même d'obtenir et de communiquer ces renseignements, dans la mesure où ils sont détenus par l'un des prestataires de services identifiés dans la demande. Lorsqu'il répond à une demande, l'État requis devrait être guidé par l'objectif primordial de l'article 26 qui est de permettre l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible » et peut tenir compte de l'importance que revêtent pour l'État requérant les renseignements demandés, par rapport à la charge administrative pour l'État requis.*

16.1 Les alinéas a) et b) du paragraphe 3 n'autorisent pas l'État requis à refuser une demande lorsque les paragraphes 4 ou 5 s'appliquent. Le paragraphe 5 s'appliquerait, par exemple, dans des cas où l'incapacité de l'État requis d'obtenir les renseignements a été spécifiquement liée au fait que les renseignements demandés sont supposés détenus par une banque ou un autre établissement financier. Ainsi, l'application du paragraphe 5 comprend des cas où les pouvoirs dont disposent les autorités fiscales pour obtenir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers sont soumis à des exigences différentes de celles qui s'appliquent généralement par rapport aux pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsque les autorités fiscales sont seulement en mesure d'utiliser leurs pouvoirs d'obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers dans des cas où elles disposent d'informations précises sur le contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Tel pourrait également être le cas où, par exemple, afin d'être en mesure d'utiliser ses pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers, il est exigé un degré plus élevé de probabilité que les renseignements requis soient bien détenus par la personne dont on pense qu'elle est en possession des

renseignements que le degré de probabilité exigé pour l'utilisation des pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers.

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

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas a) et b) du paragraphe 3 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

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

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 3 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret.

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

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

19.3 Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats, ou autre représentants légaux agréés dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où les communications sont préservées de toute divulgation en vertu de sa législation interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats, ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat, ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du droit duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

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

- « d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé lorsque ces communications sont:
 - (i) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou
 - (ii) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée. »

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

Paragraphe 4

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

renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ».⁸

19.7 En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les mesures dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant, *et ce, que les renseignements puissent ou non toujours être collectés ou utilisés pour l'application de la législation fiscale de l'État contractant requis. Ainsi, par exemple, aucune restriction affectant la capacité d'un État contractant requis à obtenir auprès d'une personne des renseignements aux fins de sa propre législation fiscale au moment de la demande (par exemple, en raison de l'expiration du délai de prescription prévu par la législation interne de l'État requis, ou l'achèvement préalable d'un contrôle) ne saurait restreindre sa capacité à utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir des renseignements à des fins d'échange de renseignements.* L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. *Le paragraphe 4 n'oblige pas un État contractant requis à fournir des renseignements dans des circonstances où ledit État a cherché à obtenir les renseignements requis, mais constate que les renseignements ne sont plus disponibles à la suite de l'expiration du délai interne de conservation des documents. Toutefois, lorsque les renseignements requis sont toujours disponibles en dépit de l'expiration dudit délai de conservation, l'État requis ne peut refuser d'échanger les renseignements disponibles. Les États contractants devraient s'assurer que des documents comptables fiables sont conservés durant cinq ans ou plus.*

19.8 La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

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

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

Paragraphe 5

19.10 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres

⁸ Voir paragraphe 21 b).

établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en 2005, représente une modification de la structure de l'article, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrirait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

19.11 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale⁹ et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». ¹⁰ Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

19.12 Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant l'établissement de sociétés par actions, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

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

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

⁹ Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation

¹⁰ OCDE, Paris, 2000.

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

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

Observation sur les Commentaires

20. [Supprimé]

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