

Le juge fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande

Issu de Revue française de finances publiques - 01/02/2016 - n° 133 - page 229
ID : RFFP20160201229

Auteur(s):

- Fatima CHAOUCHE

RÉSUMÉ

Cet article revient sur le rôle du juge fiscal dans le cadre de l'échange de renseignements sur demande et s'intéresse plus particulièrement aux cas de la France, du Luxembourg et de la Suisse. Au regard des pouvoirs limités attribués au juge fiscal dans ce domaine, il semble primordial de renforcer le dialogue précontentieux et de permettre une communication des documents échangés entre administrations fiscales en faveur du contribuable vérifié.

This contribution develops the different duties of the tax judge in exchange of information matters in three different jurisdictions, namely France, Luxembourg and Switzerland. Considering the limited powers of the tax judge in this area, the author advocates for a reinforcement of taxpayers' rights in the pre-litigation phase (the tax assessment stage) calling for disclosure of the exchanged information for the consideration and review of the concerned taxpayer.

Très souvent inexploité, voire mal compris, l'échange de renseignements sur demande a longtemps été perçu comme une « bizarrerie » inhérente à la mondialisation des échanges. La crise économique de 2008 a pourtant eu le mérite d'impulser la concrétisation d'une coopération administrative renforcée à l'échelle mondiale. L'année 2009 a ainsi marqué un changement de cap majeur en ce qui concerne l'entraide administrative internationale. Elle a vu survenir l'instauration de listes d'États identifiés comme non coopératifs, principalement sous l'impulsion de la France³, actrice de premier plan au sein de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (« OCDE ») et la multiplication d'avenants aux conventions fiscales afin d'adopter les derniers standards relatifs à l'échange de données fiscales. La pression politique a, quant à elle, eu raison du Luxembourg et de la Suisse⁴, brièvement inscrits sur la liste dite « grise » de l'OCDE⁵ et devenus, par la suite, adeptes, malgré eux, de l'échange d'informations sur demande.

Tandis que cette contribution entend principalement revenir sur le rôle des juridictions administratives dans le cadre de l'entraide administrative internationale, il n'en demeure pas moins nécessaire, pour des raisons de chronologie évidente et de compréhension de l'étendue des pouvoirs du juge fiscal, d'introduire le déroulement de la phase administrative en vigueur au Luxembourg, en Suisse et en France⁶ (I), de développer le rôle inédit, bien qu'éphémère, octroyé aux juridictions administratives luxembourgeoises et suisses au lendemain de leur adhésion aux standards internationaux (II) avant de constater la convergence de l'office des juges de l'impôt dans leurs efforts communs de garantir le respect du principe du contradictoire (III).

LE DIALOGUE PRÉCONTENTIEUX DANS LE CADRE DE L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS SUR DEMANDE

La levée historique des réserves émises par le Luxembourg et la Suisse en 2009 à l'application de l'article 26 du modèle OCDE⁷ (« MC-OCDE ») s'est accompagnée de lois protectrices⁸ en faveur des contribuables vérifiés dans le cadre d'une demande d'assistance internationale. Certaines limites persistent toutefois en matière d'accès aux informations échangées dans l'ensemble des pays étudiés.

1. La notification préalable des contribuables vérifiés

La similitude des cas luxembourgeois et suisses au lendemain du ralliement à la norme internationale

Ayant consenti en 2009 à l'échange de renseignements à des fins fiscales, le Luxembourg et la Suisse, ont adapté leur législation afin de garantir aux contribuables vérifiés un certain nombre de droits fondamentaux. Parmi les garanties procédurales alors accordées, il y a lieu de relever la notification préalable des contribuables faisant l'objet d'une demande d'échange de renseignements. En pratique, lorsqu'une autorité étrangère habilitée adresse une demande d'informations au Luxembourg ou à la Suisse, la requête est analysée respectivement par l'Administration des Contributions Directes (« ACD »)⁹ et par l'Administration Fédérale des Contributions (« AFC »)¹⁰. Les compétences attribuées à chacune de ces administrations leur permettent principalement de vérifier la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. Il s'agit alors de contrôler son fondement juridique, la mention de l'autorité compétente à l'origine de la requête et de s'assurer que les informations requises ont un but fiscal déterminé, autrement dit, qu'il existe un lien évident entre les renseignements demandés et un contrôle en cours concernant le contribuable.

Dans le cas du Luxembourg, si l'ACD dispose déjà des informations demandées au sein de ses services, il lui est aisé de les faire parvenir à l'administration étrangère dans le format requis par cette dernière. *A contrario*, en l'absence des données sollicitées, le directeur de l'ACD peut enjoindre un tiers, dit « détenteur de renseignements », très souvent un établissement bancaire ou financier, de lui communiquer les informations nécessaires concernant le contribuable vérifié. Une fois en possession de ces renseignements, le directeur les adresse à l'autorité étrangère après s'être assuré, d'une part, de la pertinence vraisemblable des renseignements obtenus et, d'autre part, que leur communication n'est pas contraire à l'ordre public ou ne contribue en rien à la divulgation d'un secret commercial ou industriel protégé.

Si le contrôle de la régularité formelle de la demande par l'administration fiscale helvétique s'apparente de très près à celui suivi par l'administration luxembourgeoise, les informations récoltées par l'administration fiscale suisse ne sont, en principe, jamais divulguées à l'administration étrangère sans l'information préalable du contribuable vérifié qui doit, soit consentir à l'échange, soit s'y opposer. De son côté, la loi luxembourgeoise permet à son administration fiscale de disposer d'un pouvoir discrétionnaire plus étendu en matière d'information du contribuable visé par l'enquête. Très souvent, le contribuable apprend qu'il fait l'objet d'une enquête internationale par le biais d'un tiers¹¹. Quant aux informations directement détenues par l'ACD, la pratique administrative exige tout de même la notification préalable du contribuable concerné par la demande d'échange, bien que la pratique ait pu révéler, par le passé, des divergences en la matière¹².

Certes, le degré d'information des contribuables vérifiés varie dans les deux pays, il n'en reste pas moins que la législation suisse, au lendemain de la levée des réserves émises à l'application des dispositions portant sur l'entraide administrative internationale, s'avère singulièrement plus protectrice à l'égard des contribuables vérifiés.

La notification du contribuable en droit français

Il n'existe en France aucune obligation légale permettant de notifier au contribuable vérifié l'existence d'une enquête administrative internationale à son encontre exception faite des dispositions de l'article L. 188 A du Livre des Procédures Fiscales (« LPF ») portant sur le contrôle de l'impôt. Cet article permet à l'administration fiscale de prolonger le délai de reprise à condition, toutefois, d'informer le contribuable de l'existence d'une demande d'entraide administrative internationale. La notification de la demande d'assistance effectuée auprès d'une autorité fiscale étrangère doit être portée à la connaissance du contribuable vérifié dans un délai de 60 jours après l'envoi de ladite demande. Une fois en possession des renseignements recherchés, l'administration fiscale française est également tenue d'informer le contribuable de l'intervention de la réponse de l'autorité étrangère dans un délai de 60 jours. Bien qu'elle ne soit pas tenue de communiquer au contribuable les raisons de la demande d'échange de renseignements auprès de l'autorité fiscale étrangère¹³, elle se trouve néanmoins dans l'obligation d'informer le contribuable vérifié de certaines mentions minimales telles que les pays concernés par la demande d'entraide ainsi que les années sur lesquelles porte la demande d'échange.

De manière générale, la demande d'assistance permettant de proroger les délais initiaux applicables à l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable doit impérativement se dérouler avant l'expiration du délai initial d'un an¹⁴.

2. La communication des renseignements échangés entre autorités fiscales étrangères durant la procédure d'imposition

La particularité des cas suisses et luxembourgeois après 2009

Si le secret des échanges consacré par l'article 26 du MC-OCDE est également applicable dans les cas luxembourgeois et suisses, il y a tout de même lieu de relever que sur la base des législations et pratiques administratives nationales, les contribuables vérifiés bénéficient d'une information relativement abondante à leur disposition. En effet, les informations reprises dans les notifications envoyées au contribuable, ou dans les injonctions émises à l'égard de tiers, par les autorités suisses et luxembourgeoises, rétablissent très souvent l'essentiel de la demande d'entraide reçue, rendant presque superflète l'obtention de la demande originale émise par l'autorité requérante. Au Luxembourg, cette pratique ne semble pas pour autant satisfaire les contribuables vérifiés qui souhaitent obtenir l'original des communications échangées entre autorités fiscales en vertu des droits de la défense¹⁵. En pratique, la demande d'assistance, émise par l'autorité requérante, n'est accessible que dans le cadre de la phase juridictionnelle, sans jamais être communiquée au contribuable vérifié durant la phase d'imposition¹⁶.

La procédure applicable en matière d'entraide administrative internationale en Suisse va encore plus loin en ce qu'elle permet au contribuable vérifié de participer à la procédure d'enquête le concernant mais l'autorise, de surcroît, à consulter les pièces du dossier¹⁷ et à être entendu dans le cadre de la demande d'assistance. Là encore, le cadre juridique suisse se révèle plus protecteur que les dispositions prévues en matière d'échange de renseignements au Grand-Duché de Luxembourg.

Le droit de communication des informations échangées en vigueur en France

S'il apparaît évident que les procédures nationales françaises imposent à l'administration fiscale de communiquer les informations sur lesquelles elles entendent se baser pour asseoir l'impôt du contribuable, conformément au respect des droits de la défense, cette même obligation n'est pas étendue à l'échange international de données fiscales. En effet, selon une jurisprudence constante, une demande initiée auprès d'une administration étrangère n'est pas à considérer comme une démarche effectuée auprès d'un tiers¹⁸ et les pièces échangées entre administrations fiscales ne sont que de simples documents préparatoires¹⁹. Par conséquent, le droit de communication des documents utilisés par l'administration fiscale pour asseoir l'imposition du contribuable vérifié²⁰ ne trouve pas application dans les cas de l'entraide administrative internationale. Ceci implique que le contribuable qui conteste la véracité ou l'authenticité des informations ayant servi à corriger ses bases d'imposition est dans l'impossibilité de se voir remettre par l'administration fiscale, et cela malgré ses demandes, les informations collectées auprès des autorités étrangères. Rappelons, en outre, que le Conseil d'État a confirmé que les dispositions portant sur le libre accès des contribuables aux documents administratifs²¹ ne sont pas applicables aux procédures d'échanges de renseignements sur demande²².

Bien que l'obligation de confidentialité²³ soit généralement reprise dans l'intégralité des conventions fiscales dont la France est signataire, la formulation de la disposition relative à l'échange de renseignements varie selon les accords, soit en autorisant l'accès aux informations obtenues aux personnes « concernées » par l'établissement de l'impôt, dont en premier lieu le contribuable, soit en le restreignant aux seules personnes « chargées » de l'assiette et du recouvrement de l'impôt²⁴. En revanche, la pratique administrative française semble démontrer que l'intégralité des communications reçues par les autorités fiscales est traitée de manière confidentielle²⁵, indépendamment du libellé de l'article 26, qui pourrait, pourtant, permettre au contribuable vérifié d'accéder aux informations échangées.

Les cadres législatifs luxembourgeois et suisse, au lendemain de leur adhésion à la norme internationale, permettent au contribuable vérifié de se prévaloir d'un certain nombre de garanties procédurales dont le droit d'être informé de l'existence d'une enquête fiscale internationale en cours. Comme corollaire de ce droit, relevons celui de pouvoir saisir les juridictions administratives afin de s'opposer à la demande d'entraide internationale.

L'OFFICE DU JUGE FISCAL LUXEMBOURGEOIS ET SUISSE EN MATIÈRE D'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS SUR DEMANDE

En Suisse comme au Luxembourg, le juge de l'impôt veille au contrôle de la régularité formelle de la demande d'entraide internationale bien que ses pouvoirs soient de plus en plus menacés en raison des pressions exercées par le Forum mondial.

1. Les pouvoirs limités du juge de l'annulation

Ce recours en annulation, intenté contre la décision de l'administration fiscale autorisant l'échange de renseignements, peut aussi bien être introduit par le contribuable concerné par l'enquête internationale ou par toute personne habilitée à recourir, notamment les détenteurs d'informations, lorsque ces derniers ont un intérêt légitime à agir²⁶. Ce recours, régime dérogatoire au droit commun luxembourgeois et suisse, permet au juge de l'impôt de se prononcer sur la décision finale émise par les autorités fiscales locales lorsque ces dernières entendent donner suite à la demande d'entraide internationale²⁷. Dans le cadre de ce recours exceptionnel, la saisine du juge n'est pas subordonnée à l'introduction préalable d'un recours hiérarchique formel contre la décision d'échanger les renseignements prise par la direction des services fiscaux compétents. Lorsque le juge fiscal est saisi d'un recours en annulation, ses pouvoirs incluent entre autres le contrôle de la compétence de l'auteur de l'acte ou encore celui de veiller à ce que les actes pris ne soient ni entachés d'excès ni ne fassent l'objet d'un détournement de pouvoir²⁸. Dans la mesure où le juge estime le recours fondé, il dispose du pouvoir d'annuler la décision administrative litigieuse et de la renvoyer devant les services fiscaux compétents.

Aussi bien dans le cas des juridictions administratives suisses que luxembourgeoises, le rôle du juge fiscal dans le cadre du contrôle de la régularité formelle de la demande d'assistance internationale repose sur une analyse en deux temps, à savoir l'analyse des faits exposés par l'autorité requérante, d'une part, et le contrôle du caractère vraisemblablement pertinent des informations recherchées, d'autre part.

L'analyse des faits exposés par l'autorité requérante

Il importe de souligner d'emblée que la compétence du juge fiscal en matière d'échange de renseignements est particulièrement limitée. En effet, la décision directoriale autorisant l'assistance ne constitue pas une décision de fond, le rôle de l'administration fiscale requise s'étant limité, en amont, à un simple contrôle de la régularité formelle de la demande émise par l'autorité requérante²⁹.

À ce titre, le juge de l'impôt veille à ce que la demande d'assistance ne soit pas entachée d'irrégularité en vérifiant la qualité du fonctionnaire ayant introduit la demande et celle du fonctionnaire l'ayant exécutée dans l'État requis. Lorsqu'il s'avère que l'un des fonctionnaires ne dispose pas de la qualité requise pour

initier ou traiter une telle requête d'entraide, la demande d'assistance peut tout simplement être annulée pour ne pas avoir été introduite par un fonctionnaire habilité.

Le juge administratif s'assure par la suite que les informations requises entrent bien dans le champ d'application de l'instrument juridique invoqué et régissant l'échange de renseignements entre les deux États signataires. Il peut, bien entendu, s'agir de la convention fiscale en vigueur et de l'échange de lettres y afférent ou de la directive 2011/16/UE³⁰ relative à la coopération administrative.

Pour comprendre le rôle limité du juge fiscal saisi d'un recours en annulation, il importe de souligner qu'il est appelé à statuer dans le cadre d'une enquête se déroulant à l'étranger et reposant sur les procédures fiscales en vigueur dans un autre État, à savoir celui dans lequel se déroule le contrôle de l'impôt. Le juge fiscal n'a ainsi aucun pouvoir de contrôler les faits à l'origine de l'examen de la situation fiscale, éléments matériels pourtant à l'origine de la demande d'entraide internationale. Dans le cadre de divers recours en annulation, le juge luxembourgeois relève, à juste titre, que son rôle est « [...] circonscrit à une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, du critère s'imposant tant au directeur de l'administration des Contributions directes qu'au juge administratif, à savoir celui de "pertinence vraisemblable" [...] »³¹. Le juge de l'impôt se limite donc à l'analyse de la cohérence des faits avancés par l'autorité requérante à l'origine de la demande. En vertu du principe de confiance mutuelle, le juge de l'annulation n'est pas en mesure de demander la preuve des faits rapportés par l'autorité requérante puisque ces derniers sont présumés corrects tant qu'aucune incohérence ou contradiction³² n'est à relever dans l'exposé des faits³³. Le contribuable vérifié souhaitant remettre en cause la matérialité des faits à l'origine de la demande d'échange de renseignements est ainsi invité à saisir les juridictions compétentes dans l'État requérant. En effet, le contrôle judiciaire dans l'État requis ne porte que sur la régularité formelle de la demande d'assistance.

De plus, le juge de l'annulation n'est pas en mesure d'exiger de preuves confirmant que les autorités requérantes ont d'abord utilisé les voies de recours usuelles permises par leur législation fiscale interne avant d'introduire une demande de renseignements dans un second temps. Là encore, le principe de confiance mutuelle entre États implique une présomption de véracité des informations exposées par les autorités compétentes requérantes hormis lorsque des incohérences sont constatées. C'est notamment le cas lorsqu'une demande d'échange est introduite par une autorité étrangère sans que cette dernière n'ait attendu le résultat de l'enquête menée sur son propre territoire³⁴. Le juge fiscal entend veiller à ce que le principe de subsidiarité ainsi que l'esprit de l'entraide internationale soient respectés afin d'éviter les dérives contraires au but même de la coopération administrative³⁵.

Enfin, lorsque l'objet de la demande d'assistance de l'autorité requérante est difficilement décelable à la simple lecture des faits exposés, dans l'hypothèse où les éléments communiqués se contredisent ou s'ils s'avèrent inexacts, le juge de l'impôt peut relever que l'administration fiscale, ayant favorablement reçu la demande d'entraide internationale, a failli à sa mission de vérification de la régularité formelle de la requête d'entraide³⁶. Cela s'avère être le cas lorsque cette dernière n'utilise pas les moyens à sa disposition pour clarifier l'objet de la demande ou pour obtenir des informations supplémentaires sur les faits qui apparaissent incomplets ou incorrects. L'administration fiscale, qui a accepté l'entraide, peut ainsi voir sa décision annulée à défaut d'avoir respecté les obligations de vérification lui incombant.

Le contrôle du caractère de pertinence vraisemblable

La notion de pertinence vraisemblable s'apprécie comme étant une norme favorisant un échange de renseignements à grande échelle et suppose que la collecte d'informations ne soit ni spéculative ni dépourvue de tout but fiscal. L'entraide administrative internationale est ainsi généralement accordée lorsque l'autorité requérante établit de manière cohérente les faits à l'origine du contrôle, la nature des éléments recherchés ainsi que leur lien supposé avec l'enquête en cours.

Bien entendu, l'administration fiscale requise doit s'assurer qu'il « existe un lien effectif avec le cas d'imposition individuel de la personne faisant l'objet du contrôle fiscal³⁷ », permettant ainsi de démontrer « l'existence de soupçons suffisants³⁸ » de la part de l'administration requérante. C'est donc à un difficile exercice d'interprétation que doivent se livrer aussi bien les administrations fiscales sollicitées mais également le juge de l'impôt saisi d'un recours en annulation. Soulignons tout de même que cette interprétation est facilitée par la liste de renseignements repris dans le MC-OCDE³⁹, que l'autorité requérante doit communiquer pour établir la pertinence vraisemblable des informations requises afin d'appliquer ses procédures fiscales internes. L'absence de communication des renseignements listés dans l'aide-mémoire proposé par l'OCDE peut ainsi laisser présumer que l'autorité requérante se livre à « une pêche aux renseignements »⁴⁰ et que sa demande d'assistance est dépourvue de but fiscal.

Cet exercice d'interprétation a bien évidemment révélé des particularismes nationaux dans cette recherche d'équilibre entre informations vraisemblablement pertinentes et « pêches aux renseignements ». C'est précisément le cas du Luxembourg et de la Suisse qui, rappelons-le, étaient en 2009 encore considérés comme des juridictions non coopératives en matière fiscale. Les deux États ont dû faire face à une contradiction évidente entre les normes internationales récemment adoptées en matière de transparence fiscale et le fait que ces mêmes standards leur imposaient la mise en place de mesures administratives contraires à leur législation nationale. Citons à titre de parfaite illustration le cas du secret bancaire.

Il aura donc fallu la mise à jour de l'article 26 du MC-OCDE⁴¹ et les critiques formulées par le Forum mondial à l'encontre du Luxembourg et de la Suisse, dont les interprétations de la norme de pertinence vraisemblable ont été qualifiées de « restrictives », avant de voir disparaître progressivement les résistances observées lorsqu'il s'agit de communiquer à une autorité étrangère des données bancaires ou encore de satisfaire une requête lorsque cette dernière porte sur une demande groupée. À titre d'exemple, la loi luxembourgeoise prévoyant la nouvelle procédure en matière d'assistance administrative interdit aux détenteurs d'informations, principalement aux établissements bancaires, de noircir les informations bancaires sollicitées au motif qu'elles renseignent l'identité de tiers non concernés par l'enquête fiscale⁴². Cette précision législative est la conséquence d'une pratique courante sur la place financière qui consistait à altérer les documents communiqués lorsqu'ils révélaient l'identité de tiers, éléments non pertinents pour le contrôle du contribuable vérifié. Les juridictions administratives, avant cet ajout législatif, avaient évolué sur la question en admettant que des informations contenant des renseignements relatifs à des tiers, bien que non concernés par l'enquête fiscale initiale, pouvaient se révéler pertinentes pour la compréhension de la situation fiscale du contribuable vérifié ainsi que pour la poursuite de l'enquête⁴³. Ce revirement de jurisprudence est particulièrement intéressant car il vient contredire les positions prises jusqu'ici par les juridictions administratives luxembourgeoises. Cette approche vient ainsi démontrer l'interprétation dynamique adoptée par les juges de l'impôt au regard des engagements pris par le Luxembourg de se conformer aux normes internationales, et cela, bien avant que le cadre législatif évolue en ce sens.

On remarque également une évolution de l'interprétation par les juges administratifs suisses de la notion de pertinence vraisemblable. Initialement réticente aux demandes groupées par le passé, « l'affaire UBS⁴⁴ » a fait évoluer la législation suisse en y prévoyant la collecte de données fiscales en cas de demandes groupées. Si la jurisprudence suisse a également fait un pas en matière de communication de données bancaires, elle veille tout de même à appliquer le principe de proportionnalité excluant ainsi la transmission du nom des ayants droit économiques d'un compte tant qu'il n'est pas à relever *de soupçon quant à la commission d'une infraction pénale au sens du droit suisse*⁴⁵. La loi suisse actuelle régissant l'entraide administrative ne prévoit pas la transmission d'informations relatives à des tiers⁴⁶. Il n'est pas rare de constater que l'administration fiscale suisse altère elle-même le nom de tiers apparaissant sur des documents bancaires avant d'accorder l'échange de renseignements à l'autorité requérante⁴⁷. Cette pratique est validée par le juge fiscal suisse qui estime que les informations relatives à des tiers ne peuvent être communiquées lorsque le contrôle fiscal porte sur un contribuable déterminé. Le juge de l'impôt se montre également sensible à ce que le degré d'informations sollicitées soit mesuré et qu'il n'en résulte pas d'excès. C'est notamment le cas lorsque l'autorité requérante demande à disposer de l'intégralité des documents résultant de la relation commerciale entre un contribuable vérifié et son établissement bancaire sans que cette dernière n'ait apportée la preuve de la pertinence de ces informations dans le cadre de l'imposition du contribuable.

Le contrôle de la pertinence vraisemblable est un exercice particulièrement délicat en pratique. Une analyse de différentes décisions rendues par les juridictions administratives suisses et luxembourgeoises entre 2012 et 2014 permet de déceler une interprétation évolutive par les juges de l'impôt de la notion de renseignements vraisemblablement pertinents. Cette évolution se comprend à la lumière des nouveaux engagements politiques pris par les deux pays sur la scène internationale et n'est pas sans rapport avec les critiques formulées par le Forum mondial lors des examens réalisés par les pairs⁴⁸. Bien qu'il existe des différences notables entre les deux régimes luxembourgeois et suisse, il ressort de manière générale que les deux pays avaient adopté une interprétation restrictive des nouvelles normes instaurées par l'article 26 du MC-OCDE, notamment, celle relative à la notion de renseignements vraisemblablement

pertinents. Selon le Forum mondial, cette interprétation restrictive représente un obstacle considérable à l'efficacité de l'échange d'informations entre États concernés.

2. Le rôle du juge de l'annulation est-il voué à disparaître ?

Parmi les pratiques lourdement remises en cause par le Forum mondial dans les deux pays, notons entre autres, la notification préalable du contribuable faisant l'objet d'une demande d'échange de renseignements et le contrôle judiciaire de la demande d'assistance internationale. Les réponses législatives que ces deux juridictions apportent aux recommandations émises par le Forum Mondial n'ont pas tardé à faire surface pour remédier aux critiques formulées⁴⁹.

La notification ultérieure des contribuables vérifiés

Les largesses des droits procédurales suisses et luxembourgeoises se sont heurtées aux critiques du Forum mondial. Les garanties procédurales luxembourgeoises et suisses ayant été jugées non conformes aux standards internationaux en matière d'entraide administrative, les deux pays ont été contraints d'introduire des exceptions au principe de l'information préalable des contribuables. Au Luxembourg, le contribuable vérifié peut continuer à être informé de l'enquête en cours lorsque l'autorité requérante n'exige pas que la demande reste secrète. Cette restriction de l'information est également étendue aux tiers, détenteurs de renseignements, qui ne sont désormais plus autorisés à divulguer l'existence d'une enquête fiscale internationale, sur demande de l'État requérant, sous peine d'encourir une amende administrative fiscale⁵⁰.

En revanche, la Suisse se montre, une fois de plus, davantage protectrice des droits du contribuable et émet des exceptions au droit d'information préalable du contribuable vérifié uniquement dans l'hypothèse où l'autorité compétente requérante fait valoir des motifs vraisemblables quant aux risques de compromettre le but de l'enquête internationale ainsi que l'aboutissement de l'enquête menée sur son propre territoire⁵¹. De plus, les restrictions émises à l'égard de la consultation de certaines pièces du dossier fiscal du contribuable vérifié sont également conditionnées à la communication de motifs vraisemblables, de la part de l'autorité requérante, quant à la nécessité de garder lesdites pièces secrètes.

Enfin, les exceptions introduites par la Suisse à l'information préalable des contribuables et au droit de consulter les pièces du dossier⁵² lui ont permis de passer, avec succès, l'examen par les pairs⁵³. Même constat pour le Luxembourg qui, en raison des inflexibilités de sa politique fiscale globale, se voit attribué la note « largement conforme » par le dernier examen mené par l'OCDE⁵⁴.

Vers une suppression du contrôle judiciaire ?

S'il est vrai que le Forum mondial estime que « les droits et protections ne doivent pas prévenir ou retarder indûment un échange effectif de renseignements⁵⁵ », il n'en fallait pas plus au Luxembourg pour supprimer tout contrôle judiciaire en matière de demande d'échange de renseignements. En effet, depuis l'entrée en vigueur de la loi prévoyant la nouvelle procédure applicable en matière d'entraide administrative internationale, plus aucun recours n'est désormais possible devant les juridictions administratives luxembourgeoises aussi bien contre la demande d'échange de renseignements que contre la décision d'injonction émise à l'égard de tiers⁵⁶.

Du côté suisse, si certaines exceptions à la notification préalable des contribuables vérifiés ont été introduites, il demeure possible d'initier un recours devant les juridictions compétentes. En effet, à supposer que l'autorité requérante apporte les preuves requises justifiant l'information ultérieure du contribuable ainsi que l'accès limité à certaines pièces du dossier du contribuable vérifié, ce dernier reste tout de même en mesure d'introduire un recours contre la décision de l'AFC sur la seule constatation de la non-conformité au droit⁵⁷ et ainsi engager la responsabilité de l'État⁵⁸.

Par l'assouplissement, voire la suppression, des garanties procédurales du contribuable ou de toute partie intéressée à agir, le Luxembourg et la Suisse entendent démontrer leur engagement en faveur d'un échange de renseignements aussi large que possible et sans entrave à l'efficacité de l'enquête menée par les autorités étrangères requérantes.

Enfin, bien que l'office des juges de l'impôt puisse varier dans les différents pays étudiés, certaines similitudes sont tout de même à souligner.

LE JUGE DE L'IMPÔT GARANT DU RESPECT DU PRINCIPE DU CONTRADICTOIRE DANS LE CADRE DE L'ENTRAIDE ADMINISTRATIVE INTERNATIONALE

Il est intéressant de relever la convergence de l'office des juges de l'impôt suisse, luxembourgeois et français notamment au regard de leurs efforts communs en vue de faire respecter le principe du contradictoire durant le volet juridictionnel lié à la collecte transfrontalière de données fiscales.

Les juges de l'impôt luxembourgeois et suisses : juges de l'annulation de la demande d'entraide

La législation suisse est particulièrement protectrice à l'égard des contribuables et notamment en matière d'information du contribuable vérifié dans le cadre d'une demande d'entraide internationale. Dans la mesure où le droit suisse permet, sauf dispositions contraires, d'accéder aux pièces du dossier du contribuable vérifié, et cela bien avant l'introduction d'un recours devant le tribunal compétent, le principe du contradictoire est de manière générale respecté. En effet, les parties ont toutes les deux accès à l'intégralité des documents durant la phase précontentieuse et les procédures d'exceptions à cette règle ne semblent pas s'être encore traduites dans la pratique. Toutefois, il n'est pas impossible de constater que l'administration fiscale suisse a consenti à un échange de renseignements sans avoir préalablement informé le contribuable. Dans ce cas, les juges de l'impôt sont extrêmement protecteurs des droits du contribuable vérifié et portent une attention particulière au droit du contribuable d'être entendu. Il n'est pas impossible de voir le juge fiscal suisse annuler la décision d'entraide émise par les services fiscaux helvétiques et de renvoyer l'affaire devant ces mêmes services pour qu'une nouvelle décision soit prise, avec cette fois, l'implication du contribuable lors de la phase administrative⁵⁹.

Avant la suppression de tout contrôle judiciaire au Luxembourg, le juge administratif luxembourgeois se montrait également sensible au respect du principe du contradictoire⁶⁰ n'hésitant pas à rejeter de manière catégorique les requêtes de confidentialité de demandes de renseignements introduites durant la phase juridictionnelle. En pratique, cela impliquait que la demande d'entraide devait être déposée au greffe de manière à ce que la partie demanderesse puisse y consulter les pièces relatives⁶¹. De plus, en raison de la procédure d'exception que représentait le recours en annulation dans le cadre d'une demande d'entraide internationale, les parties étaient en principe limitées à la soumission d'un seul mémoire de manière à ne pas indûment retarder le traitement de la requête d'entraide. Cependant, le juge fiscal luxembourgeois pouvait déroger à ce principe en permettant au contribuable, ainsi qu'à son conseil, de déposer un mémoire supplémentaire de manière à pouvoir faire entendre sa cause. L'octroi de ce privilège procédural permettait au contribuable vérifié de pouvoir répondre à la présentation de la demande d'échange de renseignements lorsque cette dernière ne figurait pas dans les pièces initiales déposées par l'administration fiscale luxembourgeoise⁶².

Le juge fiscal français : juge de l'appréciation du bien-fondé de l'imposition

Puisqu'il n'existe pas en France d'obligation d'informer le contribuable d'une demande d'échange de renseignements en cours, le contribuable n'est pas en mesure de contester la demande d'assistance devant les tribunaux compétents. Le contribuable vérifié est informé des résultats de cet échange uniquement lors de la correction de sa situation fiscale personnelle.

S'il est généralement admis que les informations obtenues ne sont jamais échangées avec le contribuable français durant la procédure d'imposition, et cela, indépendamment du libellé des provisions relatives à l'échange de renseignements au sein de la convention fiscale applicable, il appartient néanmoins à l'administration fiscale de communiquer les renseignements collectés durant la phase juridictionnelle et de les verser aux pièces du dossier qui constitueront les éléments de nature à permettre au juge administratif de former sa conviction sur les points litigieux⁶³.

Le Conseil d'État, dans une série de décisions rendues à la suite de litiges opposant le contribuable vérifié à l'administration fiscale française, s'est montré sensible au respect du principe du contradictoire en affirmant la nécessité d'échanger les renseignements collectés durant la phase contentieuse. Faute de communication de ces informations, les tribunaux sont dans l'impossibilité de se prononcer sur des pièces absentes du débat contradictoire, et cela en vertu du principe des droits de la défense⁶⁴ et des stipulations de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Cette interprétation est également valable dans les cas où la convention fiscale applicable stipule expressément que les renseignements obtenus devront être tenus secret. Cette mention, comme l'a rappelé le juge fiscal⁶⁵, ne saurait à elle seule, exclure la communication des informations échangées au juge de l'impôt. En effet, à défaut de divulguer les informations dont l'administration fiscale se prévaut pour remettre en cause la situation fiscale d'un contribuable, il appartient au juge de l'impôt, dans le cadre de ses pouvoirs de direction de la procédure, de prendre toutes les mesures nécessaires afin d'obtenir tout éclaircissement utile et d'exiger la présentation des pièces en question, le juge de l'impôt ne pouvant se prononcer qu'en connaissance de cause. Toutes pièces communiquées dans le cadre de l'instruction par l'administration fiscale, y compris les renseignements obtenus par le biais d'un échange d'information avec une autorité étrangère, sont *de facto* transmises au contribuable, sans quoi il serait sévèrement porté atteinte au principe contradictoire de la procédure juridictionnelle, élément constitutif des droits fondamentaux de la défense.

CONCLUSION

Les diverses refontes de la législation applicable à l'échange de renseignements sur demande au Luxembourg et en Suisse démontrent que l'on se dirige progressivement vers une certaine homogénéisation des procédures liées à la collecte d'informations transfrontalières. S'il est vrai que tout contribuable doit avoir libre accès au contrôle judiciaire, il est légitime de se demander si le rôle du juge de l'impôt saisi d'un recours en annulation de la demande d'entraide n'est pas superflu au regard des pouvoirs limités qui lui sont attribués. Ce constat se trouve davantage corroboré par la nécessité d'initier un recours supplémentaire dans l'État de l'autorité requérante lorsque le contribuable vérifié entend contester les faits matériels à l'origine de la demande d'assistance. Partant de ces constatations, il semble dès lors judicieux de renforcer le dialogue précontentieux et de cesser de concevoir l'assistance administrative internationale comme une procédure d'exception permettant de déroger aux garanties procédurales dont peut se prévaloir le contribuable vérifié dans l'État requérant où il fait l'objet d'une correction de sa situation fiscale. Il apparaît plus que jamais nécessaire de permettre une communication des documents échangés au contribuable vérifié, et plus particulièrement lorsque l'enquête internationale fiscale a pris fin et que l'administration entend procéder à la mise en recouvrement de l'impôt dû sur la base des éléments échangés. Cette procédure permettrait de garantir dans un premier temps, les chances de succès de l'enquête internationale en assurant l'efficacité et la rapidité de la collecte transfrontalière. Elle permettrait, dans un second temps, de garantir au contribuable contrôlé le droit de vérifier la teneur et l'authenticité des renseignements échangés ainsi que le droit d'être entendu. Il est en effet difficilement concevable que le contribuable soit contraint d'ester en justice pour accéder aux renseignements collectés et ayant servi à asseoir ses nouvelles bases d'imposition. Les administrations fiscales ne sauraient, quant à elles, se satisfaire de la généralisation de la confidentialité supposée des échanges de renseignements pour en nier l'accès au contribuable, en contradiction même avec les stipulations des conventions fiscales en vigueur. À l'heure d'une mondialisation effrénée, il semble plus que jamais nécessaire de déjudiciariser l'accès aux informations échangées pour faire accepter l'échange de renseignements auprès des contribuables comme un moyen légitime de collecte d'informations tout en garantissant un dialogue apaisé entre le contribuable vérifié et l'administration fiscale compétente.

1-

* Chercheur en formation doctorale au sein de l'Université du Luxembourg.

2-

1. Cet article a été rédigé dans le cadre de la 3^e conférence des Jeunes Chercheurs en Droit fiscal organisée le 18 juin 2015 à Paris par l'équipe des Ateliers de Droit Fiscal et le Département Sorbonne Fiscalité.

3-

2. Guy Chest, « 2009 année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales : le cas de la France », RFFP 2010, 110, p. 23-56.

4-

3. Administration fédérale des Contributions, Rapport sur l'assistance administrative et l'entraide judiciaire en matière fiscale, décembre 2014 : « En 2009, le Forum mondial a été chargé par le groupe des vingt (G20) de promouvoir la mise en place rapide du standard international concernant la transparence et l'échange de renseignements. Sous cette pression, le Conseil fédéral a décidé en mars 2009 que la Suisse retirerait sa réserve de longue date de l'art. 26 MC-OCDE et qu'elle adopterait le standard international en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale ».

5-

4. Liste regroupant un ensemble de juridictions ayant pris l'engagement de se conformer aux règles internationales mais qui ne sont pas encore signataires d'au moins douze accords d'échange de renseignements.

6-

5. Pour des raisons historiques, le Luxembourg et la Suisse seront étudiés en tant qu'États requis, pays auprès de qui l'information est sollicitée, alors que la France sera, quant à elle, analysée dans son rôle d'État requérant, pays à l'origine de la demande d'entraide

7-

6. Article relatif à l'échange de renseignements au sein du Modèle de convention fiscale OCDE (« MC-OCDE »).

8-

7. Pour le Luxembourg, cf. à la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Mémorial A - N° 51 du 6 avril 2010, page 830 ; « Loi du 31 mars 2010 »), et pour la Suisse, cf. à la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 28 septembre 2012 (« LAAF »).

9-

8. Administration fiscale luxembourgeoise compétente entre autres pour la fixation et le recouvrement des impôts directs et l'application des conventions tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

10-

9. L'administration fédérale des contributions est le centre de compétence de la Confédération pour les affaires fiscales nationales et internationales.

11-

10. Luxembourg, Loi du 31 mars 2010, art. 4 : « La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ».

12-

11. Luxembourg, Trib. adm., 18 décembre 2013, n° 33307 du rôle : « Force est au tribunal de relever que si la pratique administrative actuelle de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements semble en effet varier notamment suivant que l'information requise fait ou non partie du dossier fiscal du contribuable lui-même [...] ; il apparaît néanmoins que dans toutes les hypothèses où un échange de renseignements est demandé aux autorités luxembourgeoises, la pratique administrative actuelle préconise en tout état de cause l'information préalable du contribuable concerné et la possibilité pour ce dernier de s'opposer à une transmission des informations concernées ».

13-

12. École de droit de la Sorbonne, Acte du colloque « La nouvelle coopération fiscale internationale » du 15 juin 2010 à Paris, Droit fiscal n° 42, 21 octobre 2010.

- 14-**
13. France, Direction Générale des Finances Publiques, BOI-CF-PGR-20-30-20150204, 4 février 2015.
- 15-**
14. Luxembourg, Trib. adm., 18 décembre 2013, n° 33307 du rôle : « Les demandeurs invoquent en premier lieu une violation de leurs droits de la défense au motif que [...] la demande de renseignements émanant des autorités fiscales françaises ne leur aurait pas été communiquée [...] ».
- 16-**
15. Luxembourg, Trib. adm., 24 mai 2013, n° 32255 du rôle.
- 17-**
16. Suisse, LAAF, art. 15 (1) : « Les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces ».
- 18-**
17. France, [CAA Paris, 3 déc. 1998, n° 96PA00600](#).
- 19-**
18. France, [CAA Nancy, 25 oct. 2007, n° 05NC00953](#), confirmé par le Conseil d'État cf. CE, 26 janv. 2011, n° 311808.
- 20-**
19. France, LPF, art. 76 b.
- 21-**
20. [Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978](#) portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.
- 22-**
21. France, CE, 5 mars 1993, n° 105069.
- 23-**
22. Art. 26 al. 2 MC-OCDE : « Les renseignements reçus [...] par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts [...] 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 ».
- 24-**
23. OCDE (2014), Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Rapport d'examen par les pairs : France 2013 : Phase 1+ Phase 2, avec les notations de Phase 2, Éditions OCDE : « La majorité des traités français, [...] et tous les accords d'échange de renseignements prévoient que les informations obtenues dans le cadre d'une demande d'assistance ne sont accessibles qu'aux personnes "concernées" par l'établissement de l'impôt ou par le contrôle administratif de l'établissement de l'impôt. Ce terme englobe les contribuables [...] Si un instrument permet de divulguer les renseignements au contribuable, il n'oblige pas pour autant l'autorité compétente à le faire. »
- 25-**
24. *Ibid.*, « En pratique, toutes les communications avec ses partenaires sont traitées de façon confidentielle par l'autorité compétente françaises [...] ».
- 26-**
25. Luxembourg, Trib. adm., 8 décembre 2014, n° 35232 du rôle : « [...] L'intérêt à agir conditionnant la recevabilité d'un recours administratif ne doit pas seulement être personnel et direct, effectif, né et actuel, mais il doit encore être légitime [...] », voir aussi Suisse, Loi fédérale sur la procédure administrative, art. 48.
- 27-**
26. Luxembourg, Conseil d'État, Avis complémentaire, Projet de loi 6072/06 portant approbation de diverses conventions fiscales, protocoles et avenants, concernant les doubles impositions : « Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bienfondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère. Toutes les questions de fond qui sont à la base de l'entraide administrative et des suites juridictionnelles de celle-ci relèvent exclusivement du droit interne de l'État du contribuable ».
- 28-**
27. Cf. <http://www.justice.public.lu/fr/support/glossaire/r/recours-annulation/index.html> ; voir aussi Suisse, Loi fédérale sur la procédure administrative, art. 49.
- 29-**
28. Luxembourg, Conseil d'État, Avis complémentaire, Projet de loi 6072/06 portant approbation de diverses conventions fiscales, protocoles et avenants, concernant les doubles impositions : « La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'État requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse ».
- 30-**
29. Directive du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.
- 31-**
30. Luxembourg, Trib. adm., 6 février 2012, n° 29592 du rôle.
- 32-**
31. Luxembourg, Cour adm., 27 mai 2014, n° 34291C du rôle : « Les contradictions ainsi dégagées quant à ces volets essentiels de la situation fiscale présentée par les autorités françaises comme justification de la demande d'échange de renseignements sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal de la demande d'échange de renseignements litigieuse ».
- 33-**
32. Suisse, Tribunal Administratif Fédéral (TAF), A-3294/2014 du 8 décembre 2014.
- 34-**
33. Luxembourg, Trib. adm., 9 octobre 2014, n° 34730 du rôle : « Face à ce constat inébranlable, force est au tribunal de retenir que [...] la déclaration suivant laquelle les autorités fiscales françaises auraient épuisé tous les moyens d'investigation internes avant de transmettre la demande d'échange de renseignements aux autorités fiscales luxembourgeoises telle qu'incluse dans la demande concernée tombe à faux. Face à une demande d'échange de renseignements introduite par les autorités fiscales françaises de manière prématurée pour ne pas avoir attendu les résultats de l'enquête en cours [...]. Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déferée que « la demande contient, à [son] avis, toutes les informations nécessaires ».
- 35-**
34. Suisse, TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 : « [L']entraide n'aurait aucune raison d'être, puisque le principe de subsidiarité implique que les autorités requérantes doivent d'abord recourir aux sources de renseignements internes dont elles disposent avant de s'adresser aux autorités d'un autre État ».

- 36 –
35. Luxembourg, Trib. adm., 12 juillet 2012 n° 30164 du rôle : « [Au] vu de l'absence de pertinence des arguments invoqués par l'autorité française, les autorités fiscales luxembourgeoises sont restées en défaut de solliciter des éclaircissements permettant de comprendre l'objet de la demande de sorte que la décision déferée prise sur base d'éléments non pertinents, à ce stade, encourt l'annulation sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les autres moyens ».
- 37 –
36. Luxembourg, Trib. adm., 12 juillet 2012, n° 30164 du rôle.
- 38 –
37. Suisse, TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014.
- 39 –
38. OCDE, Aide-mémoire, Manuel sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, Module sur l'échange de renseignements sur demande, p. 3-4.
- 40 –
39. *Ibid.*
- 41 –
40. Cf. art. 26 al. 5 MC-OCDE.
- 42 –
41. Luxembourg, Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la nouvelle procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, art. 2 (2).
- 43 –
42. Luxembourg, Trib. adm., 6 novembre 2014, n° 34741 du rôle. Voir aussi Luxembourg, Trib. adm. du 21 janvier 2015, n° 35264 du rôle.
- 44 –
43. Xavier Oberson, « Récents développements dans le droit de l'assistance internationale en matière fiscale, notamment avec les États-Unis : sept leçons à tirer de "l'affaire UBS" », in François Bellanger, Jacques de Werra, *Mélanges offerts par la Faculté de droit de l'Université de Genève à la Société suisse des juristes à l'occasion du congrès 2012*, p. 135-164.
- 45 –
44. Suisse, TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014.
- 46 –
45. *Ibid.* : « Le risque est alors que ces personnes soient elles-mêmes soumises à des enquêtes, quand bien même elles étaient totalement étrangères à la procédure d'origine [...] Les pouvoirs d'investigation des autorités doivent dès lors être strictement encadrés [...] ».
- 47 –
46. *Ibid.* : « L'AFC a décidé de transmettre toute la documentation remise par la Banque aux autorités françaises après avoir caviardé les noms des tiers non concernés [...] ».
- 48 –
47. OCDE : « L'examen par les pairs consiste en un examen, par d'autres pays, de la performance ou des pratiques d'un pays dans un domaine particulier. L'exercice a pour finalité d'aider l'État examiné à améliorer ses politiques, à adopter des pratiques optimales et à se conformer à des normes et principes établis », www.oecd.org/fr/
- 49 –
48. Luxembourg, Loi du 25 novembre 2014 et cf. Suisse, LAAF entrée en vigueur le 1^{er} février 2013.
- 50 –
49. Luxembourg, Loi du 25 novembre 2014, art. 4 (1).
- 51 –
50. Suisse, LAAF, art. 21a (1).
- 52 –
51. Suisse, LAAF, art. 15 (2) : « Dans la mesure où l'autorité étrangère émet des motifs vraisemblables de garder le secret sur certaines pièces du dossier, l'AFC peut refuser à une personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées [...] ».
- 53 –
52. Suisse, Département Fédéral des Finances : « La Suisse accède à la deuxième phase de l'examen par les pairs du Forum mondial », 16 mars 2015, www.news.admin.ch.
- 54 –
53. Camille Frati, « Le Luxembourg réhabilité par l'OCDE », Paperjam, octobre 2015.
- 55 –
54. OCDE (2015), Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, Rapport d'examen par les pairs supplémentaire : Suisse, Phase 1, Éditions OCDE.
- 56 –
55. Luxembourg, Loi du 25 novembre 2014, art. 6 (1).
- 57 –
56. Suisse, LAAF, art. 21a (2).
- 58 –
57. Administration fédérale des Contributions, Rapport sur l'assistance administrative et l'entraide judiciaire en matière fiscale, décembre 2014, p. 10.
- 59 –
58. Suisse, TAF A7401/2014 du 24 mars 2015 « que le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond ».
- 60 –
59. Luxembourg, Trib. adm., 17 janvier 2014, n° 33272 du rôle : « le demandeur doit bénéficier [...] du droit à un procès équitable qui implique notamment l'égalité des armes en ce que toute partie doit avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse, tout comme le principe du contradictoire, consistant dans le droit, pour les parties à un procès, de prendre connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision et de la discuter [...] ».
- 61 –
60. Luxembourg, Trib. adm., 18 décembre 2013, n° 33307 du rôle.

62-

61. Luxembourg, Trib. adm., 17 janvier 2014, n° 33272 du rôle « [La] célérité de la procédure contentieuse en matière d'échange de renseignements voulue par le législateur doit céder le pas devant le nécessaire respect des droits de la défense et du principe du contradictoire ».

63-

62. France, CE, 4 juin 2008, n° 301776 : « [Que] ces stipulations n'ont pas par elles-mêmes pour objet de faire obstacle à la communication au juge administratif compétent en cette matière, par l'administration fiscale, de renseignements recueillis dans le cadre de cette convention ; que, toutefois, le juge administratif est tenu de ne statuer, conformément aux principes généraux de la procédure, qu'au vu des seules pièces du dossier qui ont été communiquées aux parties ; qu'il lui appartient dès lors, si l'administration choisit de transmettre au juge de l'impôt les renseignements, y compris les documents, échangés dans le cadre de la convention, de les communiquer à la partie adverse [...] ».

64-

63. France, CE, 26 janvier 2011, n° 311808.

65-

64. *Ibid.*

Issu de Revue française de finances publiques - 01/02/2016 - n° 133 - page 229

ID : RFFP20160201229

Permalien : text.so/RFFP2016020122

Auteur(s) :

- Fatima CHAOUCHE