

Titre de la thèse : Le secret en matière fiscale

Discipline : Droit public (Science juridique)

Date de soutenance : 25 novembre 2020

Université Paris 8-Vincennes-Saint-Denis

École doctorale : ED 401 Sciences sociales

Résumé de la thèse :

La notion de « secret » provient du latin *secretum* signifiant *séparé, mis à part*. Ainsi, elle est un savoir caché à autrui qui se caractérise, d'une part, par un savoir partagé et d'autre part, par un savoir protégé. Celui qui détient un secret en est alors le dépositaire. Cette notion polysémique, qui a pour synonymes le *silence*, la *discrétion*, la *confidentialité* ou l'*opacité*, est étudiée dans de nombreuses disciplines des sciences sociales comme la psychologie, la philosophie ou la sociologie, le secret étant inhérent à l'être humain et contribuant à façonner sa singularité et son identité. Elle irrigue particulièrement la matière fiscale où elle prend des formes variées. Plusieurs secrets trouvent en effet à s'appliquer : le secret bancaire, le secret des affaires, le secret administratif ou encore le secret médical.

Mais le secret est souvent mal perçu car il renferme une information à protéger des tiers. De surcroît, concernant l'administration, il est lié au pouvoir arbitraire que celle-ci exerçait sous l'Ancien Régime ; tandis que, pour le contribuable, il s'apparente à la dissimulation des informations nécessaires à l'établissement de l'assiette imposable et au recouvrement de l'impôt. Le secret est ainsi un obstacle à la recherche de transparence des politiques fiscales mises en place par les États pour diverses raisons : instaurer un processus vertueux de transformation des pratiques des sociétés ; viser la régulation de la concurrence fiscale ; lutter contre la fraude et l'évasion fiscales... Mais la transparence peut se révéler intrusive voire liberticide si bien que, de plus en plus, l'exigence démocratique tend à faire disparaître les secrets. Ainsi, à l'égard de l'administration fiscale, le secret bancaire est-il de moins en moins opposable tout comme, le droit au respect de la vie privée dans le cadre des procédures d'imposition. Enfin, de nombreuses informations appartenant au contribuable sont également recueillies auprès des tiers professionnels (l'avocat, le médecin par exemple) au point que ces derniers, que le secret prémunissait de toute atteinte, deviennent des « auxiliaires passifs » de l'administration fiscale.

Plusieurs réformes ont toutefois pu contribuer au renforcement des garanties offertes au contribuable : la création du Code des relations entre le public et l'administration en 2016 (*corpus* de textes codifiant entre autres le droit d'accès à l'information), la loi de 2017 « *pour un État au service d'une société de confiance* » (ESSOC) consacrant le droit à l'erreur, ou encore le Règlement général sur la protection des données (RGPD). Tous ces textes ne consolident pas le secret du contribuable, mais lui confèrent des droits dans les procédures d'imposition, dans la collecte, le traitement et l'utilisation de ses données personnelles. Or, les réformes adoptées dans cette intention sont moins nombreuses que celles instituant des obligations de divulgation en raison de l'impulsion donnée par les travaux menés à l'échelle internationale, et parmi eux le plan d'action de l'OCDE : le projet BEPS. La lutte contre l'évasion et la fraude fiscales a ainsi légitimé le dispositif de *reporting* dans le cadre des prix de transfert, l'échange obligatoire automatique des informations relatives aux *tax rulings*, ou encore les obligations déclaratives des intermédiaires fiscaux.

L'impératif pour l'administration fiscale de garder secrètes les données auxquelles elle a accès s'oppose toutefois à d'autres exigences et intérêts : la préservation des droits et libertés fondamentaux, le recouvrement de l'impôt, la transparence de l'action publique... Il est donc extrêmement difficile de les concilier tous. Dire qu'il existe un intérêt supérieur qui justifierait des atteintes au secret professionnel reviendrait à nier que tous les droits, toutes les garanties en découlant seraient relégués au second plan quand le besoin s'en ressentirait. La cohabitation juridique entre ces normes est forcément difficile à réaliser et à maintenir. Pour y parvenir,

chacune des parties du rapport juridique, en matière fiscale, doit recevoir l'assurance que ces garanties existent et lui sont reconnues. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est une nécessité ; la justice fiscale et le principe d'égalité en matière fiscale commandent en effet que le législateur agisse activement en ce sens. En revanche, « *l'apport du droit en faveur d'une amélioration de la transparence ne devrait pas se faire au détriment du principe de confidentialité¹* ».

Aujourd'hui, le secret semble relatif, affaibli qu'il est par les nombreuses atteintes que lui porte le droit. Pourtant, il a la vertu d'empêcher les excès de la transparence, de laquelle découlent de plus en plus de nouvelles obligations de divulgation en matière fiscale. Or, si cette dernière libère, elle induit la surveillance et porte atteinte aux droits des contribuables.

La première partie de notre étude se propose d'abord de définir le secret en matière fiscale : des caractéristiques générales du secret – identifiables dans toutes matières juridiques –, nous en venons à analyser ses particularités en droit fiscal. Enfin, la seconde partie de cette étude s'attache à étudier son régime juridique : le secret est protégé du législateur car il est un moyen de préserver des intérêts privé et public ; mais en raison des impératifs auxquels il se heurte, des exceptions doivent être prévues.

Jennyfer PILOTIN
Doctorante
Centre de recherches juridiques de Paris-8 (CRJP8)
Université Paris-8-Vincennes-Saint-Denis

Marc PELLETIER
Directeur de thèse
Professeur d'Université
Université Paris-8-Vincennes-Saint-Denis

(Signature)



Bezunesh Tamru
Directrice de l'ED
Sciences Sociales



¹ Bègue (G.), *Confidentialité et prévention de la criminalité financière, étude de droit comparé*, Bruylant, coll. Droit et Économie, 2017, p. 1128.