

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-DJC-SECR-10-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

DJC – Secret fiscal – Règles générales relatives au secret professionnel

Positionnement du document dans le plan :

DJC - Dispositions juridiques communes

Secret Fiscal

Titre 1 : Secret Professionnel

Chapitre 1 : Règles Générales

Sommaire :

I. Principes

- A. Fondement légal
- B. Notion de secret
- C. Personnes concernées

II. Applications

A. Conditions dans lesquelles les renseignements peuvent être communiqués

1. Contribuable lui-même
2. Tiers habilités à représenter le contribuable
3. Elus considérés comme disposant d'un mandat tacite
 - a. Maires
 - b. Parlementaires
4. Conjoint ou partenaire d'un PACS
 - a. Documents pouvant être communiqués
 - b. Périodes concernées
5. Héritiers ou conjoint du contribuable décédé
6. Autres tiers directement mis en cause

B. Cas dans lesquels le secret professionnel devra être opposé

III. Sanctions

- A. Sanctions pénales
- B. Sanctions civiles

I. Principes

A. Fondement légal

Aux termes de l'[article 226-13 du code pénal](#), « la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende ».

Cependant, l'[article 226-14 du code pénal](#) précise notamment que « l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret ».

10

Faisant référence à ces dispositions, l'[article L103 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) dispose que l'obligation du secret professionnel telle qu'elle est définie aux [articles 226-13 et 226-14 du code pénal](#), s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts (CGI).

Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations.

20

Il s'ensuit que les agents des finances publiques sont tenus au respect de la règle générale et absolue du secret professionnel édictée par le code pénal à l'égard des personnes auxquelles des renseignements confidentiels sont confiés à l'occasion de l'exercice de leur profession.

30

De plus, les agents de la direction générale des finances publiques sont soumis à l'obligation de discrétion professionnelle prévue à l'[article 26 de la loi n°83-634 du 13 juillet 1983](#), portant droits et obligations des fonctionnaires.

Cet article dispose :

« Les fonctionnaires sont tenus au secret professionnel dans le cadre des règles instituées dans le code pénal. »

« Les fonctionnaires doivent faire preuve de discrétion professionnelle pour tous les faits ou informations dont ils ont connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions. En dehors des cas expressément prévus par la réglementation en vigueur, notamment en matière de liberté d'accès aux documents administratifs, les fonctionnaires ne peuvent être déliés de cette obligation de discrétion professionnelle que par décision expresse de l'autorité dont ils dépendent. »

40

L'obligation de discrétion professionnelle se superpose donc à celle instituée par l'[article 226-13 du code pénal](#). Elle s'en distingue toutefois par son champ d'application plus étendu, sa finalité et les sanctions que sa violation appelle.

En effet, l'obligation de discrétion professionnelle porte sur tous les faits ou informations dont les fonctionnaires peuvent avoir connaissance dans l'exercice de leurs fonctions, alors que l'obligation de secret professionnel porte sur les éléments relatifs aux contribuables.

L'obligation de discrétion est instituée dans l'intérêt de l'administration alors que celle du secret vise à protéger les contribuables.

50

Par ailleurs, les agents peuvent être déliés de leur obligation de discrétion par l'autorité dont ils relèvent, alors qu'ils ne peuvent être déliés de leur obligation de secret que par la loi.

60

Enfin, les manquements à l'obligation de discrétion professionnelle sont de nature à motiver l'application de sanctions

disciplinaires, tandis que la violation de la règle du secret professionnel constitue un délit passible de sanctions pénales. .

B. Notion de secret

70

Il résulte de l'[article L103 du LPF](#) que le caractère secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion des opérations d'assiette, de contrôle, de recouvrement ou de contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au CGI.

80

Il y aura donc violation de la règle du secret professionnel dès lors qu'un élément d'information de cette nature aura été sciemment révélé à un tiers non habilité, indépendamment de toute intention de nuire, par toute personne appelée à intervenir dans les opérations fiscales, sans qu'il soit nécessaire que le fait ainsi réputé secret ait été connu par suite d'une confiance expresse avec demande d'avoir à la tenir secrète, ou qu'il soit tel que sa révélation soit de nature à porter préjudice à la personne qu'il concerne.

C. Personnes concernées

90

L'obligation du secret professionnel s'impose à toutes les personnes appelées à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au CGI c'est-à-dire, en pratique, à l'ensemble des personnels, quel que soit leur grade, exerçant leurs fonctions au sein de l'administration fiscale.

100

Elle concerne également les personnes qui, étrangères à cette administration, sont appelées à participer à l'assiette ou au contentieux des impôts.

Il en est ainsi notamment :

- des membres non fonctionnaires de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ([LPF, art.L113](#), et de la commission départementale de conciliation ;
- du président et des membres de la commission des infractions fiscales ainsi que de leurs suppléants ([CGI, art.1741A](#)), et du comité de l'abus de droit fiscal ([CGI, art.1653D-II](#)).

110

Enfin, un certain nombre de personnes, habilitées par dérogation à recevoir communication de renseignements couverts par le secret fiscal, sont elles-mêmes astreintes au respect de la règle du secret professionnel (cf. [LPF, art.L113](#)).

II. Applications

120

Les dispositions légales conférant à la règle du secret professionnel une portée générale et absolue, les agents doivent, hors les cas où une dérogation est formellement prévue par la loi ou résulte de situations particulières examinées plus loin ([BOI-DJC-SECR-10-20](#)), l'opposer à toute personne autre que le contribuable lui-même, les tiers qu'il a régulièrement mandatés et les ayants cause qui lui succèdent.

A. Conditions dans lesquelles les renseignements peuvent être communiqués

1. Contribuable lui-même

130

Le secret professionnel n'est pas opposable au contribuable lui-même.

Ce dernier peut donc obtenir, sur justification de son identité, communication des déclarations qu'il a faites au service.

Il peut également obtenir des copies, des attestations ou certificats établis à partir des documents élaborés par le service et résultant directement de ses propres déclarations.

C'est ainsi notamment que :

140

- les comptables de la DGFiP délivrent au contribuable, en ce qui concerne ses propres cotisations d'impôts directs d'État et taxes assimilées à ces impôts et d'impôts locaux, soit un extrait de rôle ou un bordereau de situation, soit un certificat de non inscription au rôle ([LPF, art.L104](#) et [LPF, art. L105](#)) et ([BOI-DJC-SECR-20 au II](#)) ;

150

- les agents de l'administration chargée de l'enregistrement délivrent des extraits de leurs registres quand ceux-ci sont demandés par les parties contractantes ou leurs ayants cause ([LPF, art.L106](#)) et ([BOI-DJC-SECR-20 au I](#)). Il peut par ailleurs être délivré à ces mêmes personnes copie ou extrait du double des actes sous seing privé déposé au service en application de l'[article 849 du CGI](#). C'est ainsi que les propriétaires peuvent demander aux agents des impôts des copies ou extraits des actes de baux ou de locations qu'ils ont consentis. Il en est de même des locataires pour les locations qu'ils ont conclues.

160

Le contribuable peut également obtenir communication, sans que le secret professionnel puisse lui être opposé, de tout renseignement ou document le concernant, sous réserve des exceptions prévues par la loi, notamment celles prévues par la loi du 17 juillet 1978 modifiée.

2. Tiers habilités à représenter le contribuable

170

La règle du secret professionnel ne s'oppose pas à ce que des renseignements ou documents relatifs à un contribuable soient communiqués directement à des tiers, autres que ceux bénéficiant d'une dérogation prévue par la loi, à condition que ceux-ci soient expressément habilités à représenter le contribuable (avocats, administrateurs judiciaires dans certains cas, tuteurs, etc.) ou bénéficient d'un mandat exprès du contribuable .

Dans cette hypothèse, seuls les renseignements couverts par le mandat légal, judiciaire ou contractuel sont susceptibles d'être fournis.

Il est précisé que les avocats n'ont pas à justifier de leur mandat lorsqu'ils indiquent agir au nom de leur client.

3. Elus considérés comme disposant d'un mandat tacite

180

La règle du secret professionnel n'interdit pas que des renseignements sur la situation fiscale des contribuables soient

communiqués directement à des tiers - et notamment à des maires ou à des parlementaires - à condition qu'ils soient régulièrement et dûment mandatés à cet effet. Dans cette hypothèse, seuls les renseignements couverts par le mandat sont, bien entendu, susceptibles d'être fournis.

S'il est sans doute excessif d'exiger des maires ou des parlementaires la présentation, dans tous les cas, d'un mandat exprès, il paraît en revanche difficile d'envisager que ceux-ci puissent obtenir de l'administration des Impôts, la communication d'informations se rapportant à la situation fiscale d'un contribuable, sans que cette administration soit obligée de vérifier que ce dernier était au courant de cette démarche et qu'il approuvait cette demande de renseignements.

L'application de ces principes à l'égard des interventions reçues par le service doit conduire ce dernier à régler son action conformément aux prescriptions suivantes :

a. Maires

190

Il y a lieu de considérer que le maire se trouve investi d'un mandat tacite de type électif lorsqu'il intervient en faveur d'un contribuable domicilié dans sa commune et joint à son intervention la correspondance qu'il a reçue de ce dernier et qui se trouve à l'origine de sa démarche. Il en est de même lorsque l'intervention du maire comporte des éléments d'information et des précisions telles qu'il est manifeste que le contribuable concerné s'est adressé à cette autorité pour obtenir les éléments d'information qu'il souhaite recueillir sur sa situation fiscale.

En revanche, s'il résultait des circonstances particulières de l'affaire et, le cas échéant, de l'enquête complémentaire effectuée par le service sur ce point que cette dernière circonstance n'apparaît pas suffisamment établie, il y aurait lieu d'inviter l'intervenant à présenter un mandat exprès émanant du redevable en question.

De la même façon, il appartiendrait au maire de se trouver régulièrement et dûment mandaté dans l'hypothèse où son intervention concernerait un contribuable dépendant d'une autre circonscription. Dans ce dernier cas, en effet, la situation de l'intervenant s'il ne détient pas d'autre mandat électif que celui de maire peut être comparée à celle d'un simple particulier.

b. Parlementaires

200

S'agissant des parlementaires, ceux-ci doivent être considérés comme investis d'un mandat électif de type national. Il s'ensuit qu'il ne sera exigé d'un parlementaire la présentation d'un mandat exprès que dans les hypothèses où la démarche de cet élu n'étant pas accompagnée de la correspondance du redevable qui est intervenu auprès de lui, il ne pourrait être établi par ailleurs avec suffisamment de certitude, que ce contribuable s'est effectivement adressé au parlementaire en question à l'effet de recueillir les éléments d'information recherchés.

4. Conjoint ou partenaire d'un PACS

a. Documents pouvant être communiqués

210

Chacune des personnes faisant l'objet d'une imposition commune (conjoints mariés ou partenaires d'un PACS) peut obtenir communication de l'ensemble des renseignements et documents afférents à l'imposition.

Il s'agit, notamment, des documents suivants afférents à une telle imposition :

- [déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 accessible en ligne sur le site \[www.impots.gouv.fr\]\(http://www.impots.gouv.fr\) \(CERFA 10330\)](#) ;

- [déclarations spéciales afférentes à une activité professionnelle non salariée en matière d'impôt sur le revenu accessible en ligne sur le site \[www.impots.gouv.fr\]\(http://www.impots.gouv.fr\)](#);
- [déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune n° 2725 accessible en ligne sur le site \[www.impots.gouv.fr\]\(http://www.impots.gouv.fr\) \(CERFA 11284\)](#) ;
- demandes de renseignements et propositions de rectifications adressées au contribuable ;
- réponses faites par le contribuable.

b. Périodes concernées

220

Le droit de communication dont peut se prévaloir l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires s'applique exclusivement aux périodes d'imposition commune.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, le droit de communication s'applique à l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, sauf si les époux ou partenaires optent pour l'imposition distincte de leur revenus pour cette année. Il ne s'applique pas à l'année du divorce ou de la rupture du PACS, puisque les revenus de cette année font l'objet de deux impositions distinctes.

S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune, l'imposition commune cesse le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du jugement de divorce ou de séparation de corps ayant autorité de la chose jugée.

230

Le droit de communication étant expressément lié à l'existence d'une imposition commune, il ne trouve donc plus à s'exercer à l'égard des documents et renseignements afférents à une imposition séparée due au titre d'une période postérieure . Ainsi, postérieurement à l'intervention du jugement prononçant la dissolution du lien matrimonial ou à la rupture du PACS, les ex-époux ou partenaires ne peuvent obtenir communication que des éléments afférents à une imposition commune.

240

La communication de renseignements se rapportant à des années postérieures à la période d'imposition commune doit être exclue.

Toutefois, un ex-époux bénéficiaire ou débiteur d'une pension alimentaire prévue par une décision de justice peut obtenir communication de certains éléments relatifs aux revenus de son ex-conjoint débiteur ou bénéficiaire de la pension, en application des dispositions de l'[article L. 111 du LPF](#) (cf. [BOI-DJC-SECR-10-20-90](#)).

5. Héritiers ou conjoint du contribuable décédé

250

Ces personnes peuvent obtenir du service les éléments qui se rapportent aux impositions dues par le défunt pour le paiement desquelles elles sont directement mises en cause.

À cet égard, il pourra être délivré copie de l'avis sur lequel sont fondées les poursuites et des déclarations souscrites.

En matière de droits de succession, héritiers ou conjoint peuvent obtenir copie de la déclaration de succession déposée.

Même dans le cas particulier où la déclaration de succession a été souscrite par le conjoint survivant et un enfant héritier, l'autre enfant peut obtenir communication.

6. Autres tiers directement mis en cause

260

Les tiers qui sont tenus au paiement de l'impôt solidairement avec le contribuable peuvent, lorsqu'ils sont mis en cause, obtenir communication des documents utiles à la contestation de l'impôt en cause (pièces de procédure en cas de rehaussements, avis d'imposition, déclaration souscrite par le contribuable ...).

Le complice d'un délit de fraude fiscale, condamné solidairement au paiement de l'impôt fraudé, peut obtenir communication de toutes les pièces utiles à sa défense (notamment des pièces de procédure) dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre (CE, arrêt du 3 juillet 1985, n°52011 et arrêt du 17 février 1988, n° 60842).

B. Cas dans lesquels le secret professionnel devra être opposé

270

Lorsque la demande n'émane pas du contribuable lui-même, d'une personne habilitée à le représenter, d'un tiers appelé en paiement ou d'un tiers bénéficiant d'une dérogation prévue par la loi, toute communication d'un renseignement ou document afférent à un contribuable doit être refusée.

Un refus devra notamment être opposé dans les cas suivants, sans que cette liste soit limitative :

- aux héritiers et au conjoint d'un contribuable, à moins qu'ils ne soient mis en cause pour le paiement d'impositions dues par le défunt (cf. II-A-4 § 220) ;
- aux administrations de l'État, des régions, des départements et des communes, sous réserve, toutefois, des exceptions prévues par la loi (BOI-DJC-SECR-10-20-20 et BOI-DJC-SECR-10-20-30) ;
- aux notaires, sous réserve des dérogations prévues en faveur des officiers ministériels (BOI-DJC-SECR-10-20-60). Cependant, rien ne s'oppose, à ce que le comptable public indique au notaire détenteur du produit de la vente d'un bien, les sommes restant dues au Trésor Public mais sans autre mention relative à la quotité de l'impôt et à la période d'imposition ;
- aux associés des sociétés à responsabilité limitée et aux actionnaires des sociétés anonymes, s'ils ne sont pas dirigeants de la société. Ainsi, le secret professionnel est opposable aux propriétaires de parts sociales d'une société à responsabilité limitée qui demanderaient à se faire délivrer des extraits des déclarations fiscales souscrites au nom de la société par les gérants ;
- aux personnes, morales ou physiques, qui se sont portées caution de tiers pour le paiement des impôts et taxes, tant qu'ils ne sont pas appelés en paiement de l'impôt en cause ;
- à l'acquéreur d'un fonds de commerce, en ce qui concerne les bénéfices ou affaires réalisées par son prédécesseur ;
- au président d'une chambre syndicale pour ce qui concerne la situation fiscale d'un membre de ladite chambre, sous réserve de la dérogation prévue en faveur des organismes professionnels (BOI-DJC-SECR-10-20-80 au III).

III. Sanctions

290

La violation du secret professionnel par une personne qui y est tenue l'expose à des sanctions pénales, ainsi qu'à une sanction disciplinaire, s'agissant des fonctionnaires.

La personne ayant violé le secret ainsi que l'Etat peuvent en outre être condamnés au versement d'une indemnité au profit de la victime de la violation.

300

En revanche, la violation du secret professionnel demeure sans conséquence sur la régularité de la procédure d'imposition au cours de laquelle elle a été commise (CE, arrêt du 19 décembre 1975, n°88119)

Remarque : A l'inverse, un renseignement obtenu en violation du secret professionnel peut, dans certains cas, conduire à l'annulation de la procédure (CE, arrêt du 5 décembre 1983, n° 35580 et CE, arrêt du 24 novembre 1986, n°18803)..

A. Sanctions pénales

310

Conformément aux dispositions de l'article 226-13 du code pénal, la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende.

320

En outre, aux termes de l'article 226-22 du code pénal, le fait pour toute personne qui, ayant recueilli, à l'occasion de leur enregistrement, de leur classement, de leur transmission ou d'une autre forme de traitement, des informations nominatives dont la divulgation aurait pour effet de porter atteinte à la considération de l'intéressé ou à l'intimité de sa vie privée, a porté, sans autorisation de l'intéressé, ces informations à la connaissance d'un tiers qui n'a pas qualité pour les recevoir est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 300 000 euros d'amende.

La divulgation de ces informations est punie de 100 000 euros d'amende lorsqu'elle a été commise par imprudence ou par négligence.

330

La procédure applicable pour réprimer le délit de violation du secret professionnel est celle de droit commun, diligentée auprès des tribunaux de l'ordre judiciaire. À cet égard, il a été jugé que la juridiction administrative n'est pas compétente pour connaître des conclusions d'un contribuable tendant à la condamnation pénale d'un fonctionnaire des services fiscaux pour infraction aux dispositions relatives au secret professionnel (CE, arrêt du 22 décembre 1969, req. n° 77183).

B. Sanctions civiles

340

La violation du secret professionnel peut entraîner la responsabilité civile de son auteur envers celui à qui elle porterait préjudice.

Les tribunaux judiciaires peuvent ainsi être appelés, dans le cadre d'une action civile liée à l'action pénale susvisée, à fixer le montant de la réparation due par l'agent lui-même ou par l'État à raison de la faute commise à cet égard par l'un de ses agents.

En dehors de toute action pénale, une indemnité peut également être mise à la charge de l'Etat par une juridiction administrative. Ainsi jugé que la délivrance d'un extrait de rôle consentie en violation des articles 23 et 24 de la loi du 15 juillet 1914 (codifiés sous les articles L103du LPF

et L104 du LPF) constitue une faute d'une gravité exceptionnelle, susceptible d'engager la responsabilité pécuniaire de l'État. Le contribuable ainsi visé peut, dès lors, réclamer une indemnité à raison du préjudice qu'il aurait subi de ce fait (CE, arrêt du 25 octobre 1935, époux Fleur-Santucci, Lebon, 1935, p. 983).