**Assistance administrative internationale en matière fiscale**

par

Philippe Kenel et Daniel Gatenby, avocats à Lausanne et Genève, PYTHON

Depuis la décision du Conseil fédéral suisse, le 13 mars 2009, de retirer la réserve formulée contre l’échange de renseignements selon l’article 26 du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE concernant le revenu et la fortune (Modèle de Convention OCDE), les autorités exécutives et législatives fédérales ont été particulièrement actives dans la négociation et l’approbation de conventions internationales et dans l’élaboration de dispositions de droit interne afin de régler ce domaine. Les instances judiciaires fédérales ont pour leur part développé une jurisprudence abondante en la matière. A l’aube des premiers échanges automatiques de renseignements sur les comptes financiers, il convient de faire le point sur les dernières actualités législatives et jurisprudentielles de l’assistance administrative internationale en matière fiscale.

**Le droit interne suisse**

Pour rappel, la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l’assistance administrative en matière fiscale (LAAF) est entrée en vigueur au 1er février 2013. Elle a pour but de régler l’exécution de l’assistance administrative fournie par les autorités suisses. Le 17 juillet 2012, les auteurs du Commentaire du Modèle de Convention OCDE ont précisé que l’assistance administrative pouvait également concerner plusieurs contribuables, identifiés par leurs noms ou tout autre moyen. C’est ainsi qu’à peine entrée en vigueur au 1er février 2013, la LAAF a fait l’objet d’une modification pour inclure la possibilité d’effectuer des demandes groupées, soit des demandes portant sur un nombre indéterminé de personnes ayant adopté un modèle de comportement identique et étant identifiables par des données précises. Cette modification est entrée en vigueur au 1er août 2014.

Par message du 10 juin 2016, le Conseil fédéral a soumis au Parlement une nouvelle modification de LAAF, visant à assouplir la pratique de la Suisse en ce qui concerne les demandes d’entraide se fondant sur des données volées. Le traitement des demandes basées sur des données volées est réglé à l’art. 7 let. c LAAF, qui prévoit qu’une demande qui viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu’elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse, doit être rejetée. Le Conseil fédéral proposait dans son message de ne plus entrer en matière uniquement dans les cas où l’Etat requérant a activement cherché à se procurer des données volées. Le 26 octobre 2016, la Commission de l’économie et des redevances du Conseil national a décidé que le projet de révision devait être intégré à un message du Conseil fédéral concernant la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l’échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial). En effet, les bases légales concernant l’assistance administrative et leur mise en œuvre ont fait l’objet d’un examen par les pairs, mené par le Forum mondial, qui a émis des recommandations publiées dans un rapport du 26 juin 2016. La procédure de consultation préalable au projet de loi sur la mise en œuvre de ces recommandations vient de se terminer. Dans le message qui sera bientôt soumis au Parlement, la modification de la LAAF relative aux données volées sera identique à celle proposée dans le message du 10 juin 2016.

Il sied de préciser que la LAAF n’est pas une base légale indépendante pour accorder l’assistance administrative de manière autonome. Une telle assistance n’est possible que si elle est prévue dans une convention internationale, qui constitue la base légale nécessaire à l’échange de renseignements et en définit les conditions.

**Les conventions internationales**

Parallèlement à la mise en place des dispositions de droit interne, de nombreuses conventions internationales en vue d’éviter les doubles impositions (CDI) ont été modifiées ou nouvellement conclues afin d’intégrer les dispositions nécessaires à la mise en œuvre de l’échange de renseignements selon le Modèle de Convention OCDE.

Outre les CDI, la Suisse a signé et ratifié deux traités multilatéraux permettant un échange de renseignements sur demande. L’Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l’Union européenne sur l’échange automatique d’informations relatives aux comptes financiers en vue d’améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (Accord CH-UE), d’une part, et la Convention du Conseil de l’Europe et de l’OCDE concernant l’assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988 (Convention CE-OCDE), d’autre part. Ainsi, la grande majorité des Etats membres de l’UE dispose de trois bases distinctes pour adresser une demande d’entraide administrative à la Suisse. Ces trois instruments – L’Accord CH-UE, la Convention CE OCDE, ainsi les CDI nouvelles – sont en principe équivalents dans la mesure où ils se fondent tous sur l’article 26 de Modèle de Convention OCDE. En revanche, il peut y avoir des différences quant à leur applicabilité temporelle. Les demandes fondées sur l’Accord CH-UE peuvent remonter jusqu’au 1er janvier 2017, tandis que celles qui se basent sur la Convention CE-OCDE ne peuvent couvrir que les périodes d’imposition ayant débuté dès le 1er janvier 2018, pour les demandes adressées à la Suisse. La Convention CE-OCDE prévoit néanmoins un effet rétroactif dans deux cas. D’une part si deux Etats le prévoient entre eux par un accord spécifique, et d’autre part si l’affaire fiscale inclut un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de l’Etat requérant. Faisant usage de la possibilité offerte par cette Convention, la Suisse a émis plusieurs réserves. Elle refuse notamment toute assistance en matière de recouvrement de créances fiscales ou de notification de documents. Elle a en outre limité l’effet rétroactif en cas d’acte pénal intentionnel au 1er janvier 2014 au plus tôt. S’agissant de l’applicabilité temporelle des CDI, elle diffère en fonction notamment du moment de leur signature, de leur ratification ou de leur entrée en vigueur.

**La jurisprudence récente**

Les Tribunaux ont eu l’occasion de préciser plusieurs points. S’agissant des demandes fondées sur des données volées, le Tribunal fédéral (TF) a rendu deux arrêts de principe. Dans le premier, qui concernait une demande française basée sur des listes obtenues par des collaborateurs d’UBS France (ATF 143 II 202), il a précisé que par « actes punissables au regard du droit suisse », il fallait entendre non seulement la violation d’une norme pénale suisse, mais aussi le fait que cette violation entre dans le champ de compétence des autorités pénales suisses. En d’autres termes, l’infraction qui a permis d’obtenir les données sur lesquelles est fondée la demande doit pouvoir être poursuivie pénalement en Suisse. Dans l’arrêt en question, les Juges fédéraux ont considéré que le vol n’était pas punissable en Suisse puisqu’il avait été commis à l’étranger et a donc confirmé l’octroi de l’entraide. Dans un second arrêt concernant l’affaire « Falciani » (ATF 143 II 224), le TF a rejeté l’entraide, considérant non seulement que les données sur lesquelles se fondait la demande étaient issues d’actes punissables au regard du droit suisse, mais qu’en plus, l’Etat français n’était pas de bonne foi dès lors qu’il s’était précisément engagé, de manière unilatérale, à ne pas faire usage de ces données « Falciani » pour obtenir l’entraide de la Suisse.

Dans un arrêt récent, le Tribunal administratif fédéral (TAF ; arrêt A-1488-2018) a rejeté une demande d’entraide de la part de la France. Celle-ci portait sur plus de 45'000 comptes bancaires auprès de l’UBS. Se fondant sur un arrêt récent du TF sur une demande d’entraide norvégienne (ATF 143 II 628), les juges ont considéré que, même s’il ne s’agissait pas d’une demande groupée, les exigences y relatives devaient être remplies, dès lors que la demande ne se fondait que sur des listes de numéros de comptes ou numéros personnels internes à la banque. Parmi ces exigences, il a été retenu que les autorités françaises n’ont pas suffisamment précisé les raisons qui donnaient à penser que les personnes concernées n’auraient pas rempli leurs obligations fiscales en France. En particulier, le TAF a relevé que le seul fait de détenir un compte bancaire en Suisse n’était pas suffisant pour fonder un soupçon de non-conformité fiscale. Cet arrêt fait actuellement l’objet d’un recours au TF de la part de l’Administration fédérale de contributions (AFC).

De manière générale, ces dernières années, les praticiens ont pu constater que le TAF adoptait souvent une position plutôt favorable à la personne concernée, tandis que le TF suivait en règle générale la position de l’AFC, admettant largement les demandes d’entraide.

Certains prédisent l’obsolescence de l’assistance administrative sur demande une fois que les premiers échanges automatiques de renseignements auront eu lieu en septembre 2018. Il sera intéressant de constater si tel sera le cas, ou si, au contraire, les données reçues ne feront que soulever de nouvelles questions qui engendreront davantage de requêtes afin d’obtenir des réponses.