

REGULATION

Assistance administrative internationale en matière fiscale

International administrative assistance on tax matters

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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} 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

Since the Swiss Federal Council's decision of 13 March 2009 to withdraw the reservation against the exchange of information in accordance with article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital (OECD Model Convention), the executive and legislative federal authorities have been heavily engaged in the negotiation and adoption of international agreements and the drawing-up of domestic legal provisions to govern this field of law. The federal judicial authorities have produced an extensive body of jurisprudence in this area. On the eve of the first automatic exchange of information on financial accounts, it is worth looking at the latest developments in terms of legislation and jurisprudence concerning international administrative assistance on tax matters.

Swiss national law

The Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) entered into force on 1 February 2013. It aims to govern the execution of the administrative assistance provided by the Swiss authorities. On 17 July 2012, the authors of the commentary on the OECD Model Convention specified that administrative assistance could also concern several taxpayers identified by their names or any other means. Having only just entered into force on 1 February 2013, the TAAA was amended to include the option of making group requests which are requests concerning an indeterminate number of persons who have adopted an identical pattern of behaviour and who are identifiable by specific data. This amendment entered into force on 1 August 2014.

In its dispatch of 10 June 2016, the Federal Council submitted a new amendment of the TAAA to Parliament seeking to relax Swiss practice with regard to requests for assistance based on stolen data.

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



© Le Parlement suisse

The approach to requests based on stolen data is governed by art. 7 (c) TAAA which stipulates that a request violating the principle of good faith - in particular if it is based on information obtained by acts punishable under Swiss law - should be rejected. In its dispatch, the Federal Council proposed only not proceeding in cases where the requesting state had actively sought to acquire the stolen data. On 26 October 2016, the National Council's Economic Affairs and Taxation Committee decided that the draft amendment should be incorporated into a Federal Council dispatch on the implementation of the recommendations of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum). The legal bases of administrative assistance and their implementation underwent a peer review, carried out by the Global Forum, which issued recommendations published in a report on 26 June 2016. The preliminary consultation procedure concerning the draft law on the implementation of these recommendations has just been completed. In the dispatch which will be submitted to Parliament shortly, the amendment to the TAAA concerning stolen data will be identical to that proposed in the dispatch of 10 June 2016.

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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} 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. ■

It should be noted that the TAAA is not an independent legal basis for granting administrative assistance autonomously. Such assistance is only possible if provided for in an international agreement which constitutes the legal basis required for the exchange of information and defines the conditions for it.

International agreements

In parallel to the establishment of provisions under national law, various international agreements aimed at avoiding double taxation (DTAs) have been amended or newly concluded to incorporate the required provisions on the implementation of the exchange of information in accordance with the OECD Model Convention.

In addition to the DTAs, Switzerland has signed and ratified two multilateral treaties enabling the exchange of information on request. The agreement of 26 October 2004 between the Swiss Confederation and the European Union on the automatic exchange of financial account information to improve international tax compliance (CH-EU Agreement), on one hand, and the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of the Council of Europe and the OECD of 25 January 1988 (CE-OECD Convention) on the other. This means that the vast majority of EU Member States have three distinct bases for addressing a request for administrative assistance to Switzerland. These three instruments - the CH-EU Agreement, the CE-OECD Convention and the new DTAs - are equivalent in principle as they are all based on article 26 of the OECD Model Convention. However, there may be differences in terms of their temporal applicability. The requests based on the CH-EU Agreement can go back to 1 January 2017, whereas those based on the CE-OECD Convention can only cover periods of taxation starting from 1 January 2018, for requests addressed to Switzerland. The CE-OECD Convention nevertheless provides for a retroactive effect in two instances. Firstly, if two states provide for this between themselves in a specific agreement and, secondly, if the tax matter involves an intentional act liable for prosecution under



© Le Parlement suisse

criminal law in the requesting state. Making use of the opportunity provided for by this convention, Switzerland has issued several reservations. In particular, it refuses to provide any assistance on tax debt recovery or the service of documents. It has also restricted the retroactive effect in cases of intentional criminal acts to 1 January 2014, at the earliest. The temporal applicability of the DTAs differs depending on the time of their signature, ratification or entry into force in particular.

Recent jurisprudence

The courts have had the opportunity to rule on a number of points. The Federal Supreme Court (FSC) has issued two leading decisions concerning requests based on stolen data. In the first which concerned a French request based on lists obtained by employees of UBS France (FSC decision 143 II 202), it indicated that “acts punishable under Swiss law” did not just mean the violation of a Swiss criminal law but also the fact that this violation comes under the jurisdiction of the Swiss criminal authorities. In other words, the offence which enabled the data on which the request is based to be obtained

must be liable for criminal prosecution in Switzerland. In the decision concerned, the federal judges deemed that the theft was not liable for prosecution in Switzerland as it had been committed abroad and therefore approved the provision of assistance. In a second decision concerning the “Falciani” affair (FSC decision 143 II 224), the FSC rejected assistance as it deemed that not only had the information on which the request was based comes from acts liable for prosecution under Swiss law but also that the French state had not acted in good faith as it had deliberately decided on a unilateral basis not to use this “Falciani” data to obtain assistance from Switzerland.

In a recent decision, the Federal Administrative Court (FAC decision A-1488-2018) rejected a request for assistance from France. This concerned over 45,000 UBS bank accounts. Based on a recent decision by the Federal Supreme Court on a Norwegian request for assistance (FSC decision 143 II 628), the judges ruled that while it was not a group request, the relevant requirements had to be met as the request was only based on lists of account numbers or internal personal numbers of the bank. Among these re-

quirements, it was deemed that the French authorities had not sufficiently specified the reasons giving rise to suspicion that the persons concerned had not met their tax liability in France. In particular, the FAC deemed that simply holding a bank account in Switzerland did not provide sufficient grounds for suspecting non-compliance on tax matters. This decision is currently the subject of an appeal to the Federal Supreme Court by the Federal Tax Administration (FTA).

In general terms, legal practitioners have observed that the FAC has often adopted a position favourable to the person concerned while the FSC generally adopts the position of the FTA, usually permitting requests for assistance.

Some experts are predicting that administrative assistance on request will become obsolete once the first automatic exchange of information takes place in September 2018. It will be interesting to see whether this turns out to be the case or whether, on the contrary, the information received will only raise new questions resulting in more requests to obtain answers. ■