

REGULATION

Assistance administrative internationale en matière fiscale : les demandes groupées

International Administrative Assistance in Tax Matters - Group Requests

En pratique, on distingue trois types de demandes d'assistance administrative en matière fiscale: les demandes individuelles qui concernent une personne spécifique; les demandes multiples qui portent sur plusieurs personnes identifiées ou identifiables; les demandes groupées par lesquelles un Etat demande des renseignements sur plusieurs personnes ayant adopté un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide de données précises. Il sied de préciser que les demandes multiples, appelées également demandes collectives, ne sont en fait qu'une multitude de demandes individuelles rassemblées et sont dès lors soumises aux mêmes règles.

S'agissant de l'assistance administrative en Suisse, il sied de rappeler que le Conseil fédéral a décidé, le vendredi 13 (!) mars 2009, de retirer la réserve à 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). Cela signifiait à l'époque que le gouvernement helvétique accepterait à l'avenir de donner suite à des demandes individuelles provenant d'Etats avec lesquels il avait conclu une convention de double imposition prévoyant ce type d'assistance administrative. Par la suite, sans pour autant que l'article 26 du Modèle de Convention OCDE ne soit modifié, les auteurs du Commentaire de ce modèle de convention (Commentaire) ont précisé, le 17 juillet 2012, que l'assistance administrative pouvait concerner tant un seul contribuable, identifié par son nom ou un autre moyen, que plusieurs contribuables, identifiés par leur nom ou un autre moyen. En des termes un peu cavaliers, il est loisible d'affirmer que l'assistance administrative groupée a été introduite *par la bande* par l'OCDE, lors de la modification du Commentaire.

Cette modification est intervenue alors que, en Suisse, le processus législatif pour mettre en œuvre la décision du Conseil fédéral précitée était en cours. En effet, le Parlement a adopté, le 28 sep-

Three types of request for administrative assistance in tax matters can be discerned - individual requests concerning a specific person, multiple requests concerning several identified or identifiable persons and group requests through which a state asks for information about several persons who have adopted an identical pattern of behaviour and who are identifiable using specific data. It should be noted that multiple requests - which are also known as collective requests - are effectively just a number of individual requests grouped together and are therefore subject to the same provisions.

As far as administrative assistance in Switzerland is concerned, it should be noted that the Federal Council decided on Friday 13 (!) March 2009 to withdraw its reservation to the exchange of information in accordance with article 26 of the OECD's model tax convention on income and on capital (OECD model convention). At the time, this meant that the Swiss government would, in the future, process individual requests from states with which it had concluded a double taxation treaty providing for this type of administrative assistance. Subsequently - without amending article 26 of the OECD's model convention - the authors of the commentary of this model convention stipulated on 17 July 2012 that administrative assistance could concern one single taxpayer, identified by their name or other means, as well as several taxpayers identified by their names or other means. It might be said - to use a colloquial turn of phrase - that the OECD introduced group administrative assistance through the back door when amending the commentary.

This amendment was made when the legislative process to implement the aforementioned Federal Council decision was in progress in Switzerland. Parliament adopted the Federal Act on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) on 28 September 2012, which aims to govern the implementation of requests for informa-

tion. While not excluding them, the TAAA did not contain any specific provisions on group requests. Only having just entered into force on 1 February 2013, the act was subject to an amendment which was adopted by Parliament on 21 March 2014 and entered into force on 1 August of the same year. The new provisions set out, in particular, the procedure to be followed as part of a group request and specify the right to information of the persons concerned. They also assign competence to the Federal Council for determining the content required for such requests which it did in the Ordinance of 23 November 2016 on International Administrative Assistance in Tax Matters. Article 3 of this ordinance stipulates that - providing there are no exemption clauses in the applicable double taxation treaty - the group requests may be admitted for information about matters from 1 February 2013.

The TAAA and its related ordinance are important in understanding how the administrative assistance procedure is carried out. It is nevertheless crucial to bear in mind that the most important legal text to take into account is the applicable double taxation treaty. The Federal Supreme Court stated in a judgement on 12 September 2016 that the TAAA "governs the procedure and execution of administrative assistance. Its material definitions are only of interest to the extent that they explain the provisions of the applicable international treaties. The provisions of the TAAA on group requests are therefore only taken into consideration provided the applicable treaty itself permits group requests. No inference can be made from the TAAA that it constitutes an independent legal basis for autonomous administrative assistance." In other words, unless permitted by the applicable double taxation treaty in the case concerned, a request for assistance in tax matters cannot be based solely on the provisions of the TAAA and its related ordinance. Below this article, we briefly outline the provisions governing group requests set out in the TAAA and the ordinance. However, it should be underlined that in specific cases reference must be expressly made to the double taxation treaty concluded between Switzerland and the requesting state.

Article 3 para. 1 TAAA sets out what requesting states are expected to include in their request. The following is required in particular - a detailed description of the group who

tembre 2012, la Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF), qui a pour but de régler l'exécution des demandes de renseignements. Bien que ne les excluant pas, la LAAF ne contenait aucune disposition particulière concernant les demandes groupées. C'est ainsi qu'à peine entrée en vigueur au 1^{er} février 2013, la loi faisait l'objet d'une modification qui a été adoptée par le Parlement le 21 mars 2014 et est entrée en vigueur le 1^{er} août de la même année. Les nouvelles dispositions indiquent notamment la procédure à suivre dans le cadre d'une demande groupée et précisent le droit à l'information des personnes concernées. Elles donnent en outre la compétence au Conseil fédéral de fixer le contenu requis pour une telle demande, ce qu'il a fait dans l'Ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF). L'article 3 OAAF précise qu'à défaut de dispositions dérogoires de la convention de double imposition applicable, les demandes groupées peuvent être admises pour les renseignements sur des faits survenus à partir du 1^{er} février 2013.

La LAAF et l'OAAF sont importantes pour comprendre le déroulement de la procédure d'entraide administrative. Il est néanmoins fondamental d'avoir à l'esprit que le texte légal le plus important à prendre en considération est la convention de double imposition applicable. En effet, le Tribunal fédéral a précisé, dans un arrêt topique du 12 septembre 2016 que la LAAF «règle la procédure et l'exécution de l'assistance administrative. Ses définitions matérielles n'ont d'intérêt que dans la mesure où elles explicitent les dispositions des conventions internationales applicables. Les dispositions de la LAAF relatives aux demandes groupées n'entrent ainsi en considération que pour autant que la convention applicable admet elle-même les demandes groupées. On ne peut pas déduire de la LAAF qu'elle constitue une base légale indépendante pour une assistance administrative autonome». En d'autres termes, à défaut d'être admise par la convention de double imposition applicable au cas d'espèce, une demande d'entraide en matière fiscale ne peut pas reposer uniquement sur les dispositions de la LAAF et de l'OAAF. Dans la suite de cette contribution, nous présenterons brièvement les règles relatives aux demandes groupées figurant dans la LAAF et l'OAAF. Il convient cependant de souligner que, dans un cas concret, il importe de se référer expressément à la convention de

double imposition conclue entre la Suisse et l'Etat requérant.

L'article 3 alinéa 1 OAAF précise ce qui est attendu des Etats requérants dans leur demande. Il est notamment exigé: une description détaillée du groupe faisant l'objet de la demande ainsi que des faits et circonstances à l'origine de la demande; un exposé du droit fiscal applicable et une justification claire et fondée sur des faits de l'hypothèse selon laquelle les contribuables du groupe visé par la demande ne l'ont pas respecté; une explication démontrant que les renseignements demandés aideraient à déterminer si le comportement des contribuables du groupe est conforme au droit.

Sans entrer dans les détails de la procédure, il importe de souligner que selon l'article 14a LAAF, le détenteur des renseignements doit, à la demande de l'Administration fédérale des contributions (AFC), identifier les personnes concernées par une demande de renseignements. L'AFC informe les personnes habilitées à recourir qui sont domiciliées en Suisse ou y ont leur siège, invite le détenteur des renseignements à informer celles domiciliées à l'étranger ou qui y ont leur siège et à les prier de désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Enfin, elle informe par publication anonyme dans la Feuille fédérale les personnes concernées par la demande groupée. Le délai accordé pour indiquer une adresse, notamment celle d'un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, est de vingt jours à compter du jour qui suit la publication dans la Feuille fédérale.

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer récemment sur une demande d'assistance administrative groupée déposée par les Pays-Bas, concernant des titulaires de comptes ouverts à l'UBS (arrêt du 12 septembre 2016 précité). En résumé, l'Etat requérant a demandé des informations sur des personnes qui, durant la période du 1^{er} février 2013 au 31 décembre 2014, étaient titulaires d'un ou plusieurs comptes à l'UBS, disposaient d'une adresse de domicile aux Pays-Bas selon la documentation interne de la banque, et n'avaient pas apporté une preuve suffisante de leur conformité fiscale malgré un courrier de la banque exigeant une telle preuve. Les juges fédéraux se sont notamment posé la question de savoir si la demande constituait une pêche aux renseignements interdite (fishing expedition) et si la convention

de double imposition applicable autorisait les demandes d'assistance administrative groupées sans indication de noms.

En matière de demandes groupées, la qualification du comportement permettant de délimiter le cercle des personnes concernées revêt toute son importance. En effet, la limite entre une demande groupée admissible et une fishing expedition inadmissible est parfois ténue. Pour trancher cette question le Tribunal fédéral considère qu'il y a lieu de se référer au Commentaire du Modèle de Convention OCDE. Un des exemples de recherche de preuve interdite cité dans le Commentaire est très semblable au cas néerlandais, à la différence près que la demande émanant des Pays-Bas contenait quelques éléments d'identification supplémentaires. Notre Haute Cour a ainsi admis la demande, en reconnaissant toutefois qu'il s'agissait d'un cas limite.

A la lecture de la convention de double imposition entre la Suisse et les Pays-Bas et de son protocole, on aurait pu conclure à ce que l'assistance administrative ne peut être octroyée si l'Etat requérant ne dispose pas du nom des titulaires de comptes, ce qu'avait d'ailleurs retenu l'instance inférieure. Le Tribunal fédéral quant à lui interprète la convention de manière bien plus large et arrive à la conclusion que l'indication des noms n'est pas nécessaire.

Cette décision laisse augurer que le Tribunal fédéral se montrera relativement large dans l'octroi de l'assistance administrative groupée.

En conclusion, les personnes domiciliées à l'étranger qui n'auraient pas encore régularisé leurs avoirs non déclarés en Suisse et qui n'avaient pas fermé leurs comptes avant le 1^{er} février 2013 (voire avant selon la convention applicable), ne doivent pas sous-estimer, même s'ils ont l'impression qu'ils ont été très prudents et qu'ils ne risquent pas de faire l'objet d'une demande d'assistance administrative individuelle, la possibilité que les informations concernant leurs comptes bancaires soient transmises à leur Etat de domicile dans le cadre d'une demande groupée. ■

are the subject of the request and the facts and circumstances on which the request is based; a summary of the applicable tax law and a clear and substantiated justification of the assumption that the taxpayers in the group targeted by the request have failed to comply with it; an explanation indicating how the information requested will help to determine whether the conduct of the taxpayers in the group complies with the law.

Without going into the details of the procedure, it should be noted that, according to article 14a TAAA, the holder of the information must - at the request of the Federal Tax Administration (FTA) - identify the persons concerned by a request for information. The FTA informs the persons with the right to appeal who are domiciled in Switzerland or who have their registered office there, requests the holder of the information to inform those domiciled abroad or who have their registered office there and requests them to designate a representative in Switzerland authorized to receive notifications. Finally, it informs the persons concerned by the group request through anonymous publication in the Federal Gazette. The period permitted for indicating an address, in particular that of a representative in Switzerland authorized to receive notifications, is 20 days from the day after publication in the Federal Gazette.

The Federal Supreme Court recently pronounced judgement on a request for group administrative assistance submitted by the Netherlands concerning the holders of accounts opened with UBS (the aforementioned decree of 12 September 2016). In short, the requesting state asked for information about persons who, during the period from 1 February 2013 to 31 December 2014, held one or more accounts with UBS while being domiciled in the Netherlands according to the bank's internal documentation and did not provide sufficient proof of their tax compliance despite a letter from the bank requesting such proof. The federal judges considered whether the request constituted a fishing expedition and whether

the applicable double taxation treaty authorized group requests for administrative assistance without indicating names.

With regard to group requests, the qualification of the conduct permitting the circle of persons concerned to be defined is extremely important. The boundary between an admissible group request and an inadmissible fishing expedition is sometimes tenuous. To determine this matter, the Federal Supreme Court deemed that reference had to be made to the commentary of the OECD's model convention. One of the examples of prohibited searches for evidence mentioned in the commentary is very similar to the Dutch case, the difference being that the request made by the Netherlands contained some additional elements of identification. The Swiss Supreme Court therefore admitted the request while acknowledging that it was a borderline case.

Upon reading the double taxation treaty between Switzerland and the Netherlands and its protocol, one might have concluded that the administrative assistance could not be granted if the requesting state does not have the name of the account holders which was the verdict reached by the lower court. The Supreme Court interpreted the treaty much more broadly and concluded that the indication of the names was not necessary.

This decision suggests the Supreme Court will adopt a relatively liberal approach towards granting group administrative assistance.

In conclusion, persons domiciled abroad who have not yet regularized their undeclared assets in Switzerland and who did not close their accounts by 1 February 2013 (or before depending on the applicable treaty) should not underestimate the possibility of the information concerning their bank accounts being sent to the state where they are domiciled as part of a group request even if they think they have been very careful and are not at risk of being subject to an individual request for administrative assistance. ■