

REGULATION

Assistance administrative internationale en matière fiscale : l'après 13 mars 2009

International administrative assistance in tax matters: for the period subsequent to 13 March 2009

Les années passant, il devient possible de mesurer les conséquences pratiques de la décision du 13 mars 2009 par laquelle le Conseil fédéral a décidé d'insérer sans réserve dans de nouvelles ou renégociées conventions de double imposition le contenu de l'article 26 du Modèle de Convention OCDE.

Les dispositions légales relatives à cette nouvelle forme de collaboration se trouvent dans la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF), l'Ordonnance du 20 août 2014 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (OAAF) et dans les conventions de double imposition et les accords d'échange de renseignements fiscaux conclus par la Suisse.

Dans un premier temps, la décision du 13 mars 2009 a engendré l'obligation pour la Suisse d'accorder l'assistance administrative « individuelle » à la demande. L'article 6 al. 2 LAAF stipule que sous réserve de dispositions contraires contenues dans la convention de double imposition applicable, la demande d'assistance administrative de l'Etat requérant doit comprendre les informations suivantes:

- a. L'identité de la personne concernée, cette identification pouvant aussi s'effectuer autrement que par la simple indication du nom et de l'adresse;
- b. L'indication des renseignements recherchés et l'indication de la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir;
- c. Le but fiscal dans lequel ces renseignements sont demandés;
- d. Les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'un détenteur des renseignements résidant dans cet Etat;
- e. Le nom et l'adresse du détenteur supposé des renseignements, dans la mesure où ils sont connus;

With the passage of time, it is becoming easier to gauge the practical implications of the Federal Council's decision of 13 March 2009 to apply the content of article 26 of the OECD Model Convention to new or renegotiated double taxation agreements without exception.

The legal provisions relating to this new form of collaboration can be found in the Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA), the Ordinance of 20 August 2014 on International Administrative Assistance in Tax Matters, and in the double taxation agreements and tax information exchange agreements concluded by Switzerland.

An initial consequence of the decision of 13 March 2009 was that Switzerland was obliged to offer "individual" administrative assistance on request. Article 6, para 2 of TAAA stipulates that, barring the presence of any contradictory provisions in the applicable double taxation agreement, a request for administrative assistance made by the requesting state should contain the following information:

- a. The identity of the person concerned, which may be provided other than by simply providing the person's name and address;
- b. The information sought and the form in which the requesting state wishes to receive such information;
- c. The fiscal purpose for which the information is requested;
- d. The reasons why the information requested is believed to be held in the requested state, or is in the possession or under the control of a holder of information residing in that state;
- e. The name and address of the purported holder of the information, to the extent that they are known;

- f. La déclaration selon laquelle la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de l'Etat requérant, de sorte que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de l'Etat requérant, l'autorité requérante pourrait les obtenir en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives;
- g. La déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale.

Le législateur a eu la sagesse de prévoir à l'article 7 LAAF qu'il ne devait pas être entré en matière notamment sur des demandes déposées à des fins de recherche de preuves ou violant le principe de la bonne foi, notamment lorsque la requête se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Alors que cette dernière exigence excluait la possibilité d'octroyer l'assistance administrative en cas de données volées, nous ne pouvons que déplorer que, dans son message du 10 juin 2016, le Conseil fédéral propose au parlement de se montrer moins strict en la matière et de prévoir la non entrée en matière sur une demande uniquement si elle se fonde sur des renseignements que l'Etat requérant a obtenu à la suite d'un acte punissable au regard du droit suisse, en dehors d'une procédure d'assistance administrative et par un comportement actif. Il importe que les parlementaires rejettent cette modification qui remet en cause les garanties données à l'époque par le Conseil fédéral.

En pratique, nous constatons que l'Administration fédérale des contributions entre très (trop?) facilement en matière sur les demandes d'assistance, que le Tribunal administratif fédéral se montre plus restrictif, mais que le Tribunal fédéral a également tendance à se montrer très (trop?) large. Cette attitude est parfaitement illustrée par la position adoptée par notre Haute Cour dans son arrêt du 24 septembre 2015 dans lequel elle considère qu'au nom du principe du respect de la bonne foi de l'Etat requérant, il appartient à ce dernier, en l'occurrence la France, de déterminer le lieu de domicile de la personne concernée. A notre avis, cette jurisprudence ouvre la voie à tous les abus de nos amis et voisins français,



House of Parliament, Bern

surtout lorsque l'on sait qu'ils considèrent, de manière tout à fait illégale, depuis le 1^{er} janvier 2013, que les personnes imposées d'après la dépense en Suisse ne peuvent plus bénéficier de la convention franco-suisse, et par conséquent, de ses règles pour déterminer le lieu de domicile.

En principe, l'Administration fédérale des contributions informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. L'article 21 a LAAF prévoit qu'exceptionnellement cette information peut avoir lieu après la transmission des renseignements, si l'autorité requérante établit de manière vraisemblable qu'une information préalable compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête.

Un recours peut être interjeté uniquement contre la décision finale.

Suite à la mise à jour par l'OCDE de son commentaire de l'article 26 du Modèle de convention OCDE le 17 juillet 2012, la Suisse a prévu à l'article 14 a LAAF l'assistance administrative groupée. Le législateur a défini à l'article 3 lit. c LAAF une demande groupée comme celle «qui exige des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide

f. A statement that the request complies with the laws, regulations and administrative practices of the requesting state, so that if the requested information was within the jurisdiction of the requesting state, the requesting authority would be entitled to obtain it under its laws or in the normal course of administrative practice;

g. A statement specifying that the requesting state has used all means available under its national tax procedure rules.

The legislator had the foresight to specify that article 7 of TAA should not come into force, for example, when requests are made for the purposes of finding evidence or if they violate the principle of good faith, and especially when such a request is based on information obtained by an action that is punishable under Swiss law. This final requirement aimed to prevent administrative assistance from being offered in cases involving stolen data. We find it regrettable that the Federal Council has advised parliament, in its message of 10 June 2016, to be less strict in this area, and to only prevent article 7 from being used in cases where a request is based on information the requesting state obtained through deliberate action, in a manner that

de données précises». Le Conseil fédéral a précisé à l'article 1 al. 1 OAAF que de telles demandes sont admises uniquement «pour les renseignements relatifs à des faits survenus à partir du 1^{er} février 2013».

Afin de faire passer la pilule au parlement, le Conseil fédéral n'a eu de cesse d'insister sur le fait que l'assistance administrative groupée n'avait rien à voir avec la pêche aux renseignements. Malheureusement la position adoptée par l'Administration fédérale des contributions, heureusement modérée par le Tribunal administratif fédéral, concernant deux demandes groupées des Pays-Bas laissent à

penser que promesse pour un jour, n'est pas synonyme de promesse pour toujours.

Sur le plan pratique, nous insistons sur le fait qu'il y a lieu de se référer aux conventions de double imposition conclues entre la Suisse et l'Etat où la personne concernée est domiciliée. Concernant la France, les demandes d'assistance «individuelles» ne peuvent en tout cas pas concerner des comptes clôturés avant le 1^{er} janvier 2010. Concernant les demandes groupées, la date du 1^{er} février 2013 mentionnée ci-dessus s'applique. En revanche, vu que la modification de la convention de double imposition entre la Suisse et la Belgique n'est

toujours pas entrée en vigueur faute de ratification par les parlements régionaux belges, les règles d'avant le 13 mars 2009 sont toujours applicables...

Pour conclure, nous nous rendons compte que la décision du 13 mars 2009 nous a sans doute amenés plus loin que ce que nous pensions, suite notamment à la décision de l'OCDE de prévoir l'assistance administrative groupée. Il importe cependant que cet écart ne soit pas accru par une attitude trop laxiste de la part de nos autorités administratives et judiciaires concernant l'admission des requêtes d'assistance. ■

is punishable under Swiss law, and external to an administrative assistance process. It is vital that members of parliament reject this modification, as it jeopardises the guarantees originally made by the Federal Council.

In practice, we have observed that the Federal Tax Administration becomes involved very (perhaps too) easily during requests for assistance, that the Swiss Federal Administrative Court is more restrained in its involvement, but that the Federal Supreme Court is generally quite lax (if not excessively so). This attitude is perfectly illustrated in the position adopted by the Federal Supreme Court in its judgement of 24 September 2015, in which it held that under the principle of good faith, it was incumbent on the requesting state, in this case France, to determine the residence of the person concerned. It is our view that this precedent paves the way for all manner of misuses by our French friends and neighbours. This seems especially pertinent when one considers their completely illegal decision of 1 January 2013 that persons opting for expenditure-based taxation in Switzerland should no longer benefit from the French-Swiss double taxation agreement, or its rules for determining a place of residence.

In principle, the Federal Tax Administration notifies the person concerned of the main

parts of the request. Article 21 of TAAA stipulates that, in exceptional cases, this notification can take place after the transmission of information, if the requesting authority credibly demonstrates that prior notification would compromise the goal of the administrative assistance and undermine the outcome of its inquiry.

Appeals may be lodged only against a final decision.

Following the OECD's update to its commentary on article 26 of the OECD Model Convention on 17 July 2012, Switzerland added group administrative assistance to article 14 of TAAA. In article 3, sub-para (c) of TAAA, the legislator defines a group request as one which "requests for information on two or more people with identical behaviour patterns who are identifiable by means of precise details". In its Ordinance of 20 August 2014 on International Administrative Assistance in Tax Matters, the Federal Council clarified that such requests were allowed only "for information relating to events occurring from 1 February 2013 onwards".

In order to sweeten the pill for parliament, the Federal Council repeatedly insisted that group administrative assistance had nothing to do with information gathering. Unfor-

tunately, the position taken by the Federal Tax Administration on two group requests made by the Netherlands suggest that these guarantees have had a very short lifespan. Thankfully, their decision was moderated by the Swiss Federal Administrative Court.

Practically speaking, we maintain that there is a need to refer to the double taxation agreements concluded between Switzerland and the state where the person concerned is resident. With regard to France, "individual" requests for assistance cannot be made for accounts closed before 1 January 2010. For group requests, the date of 1 February 2013 mentioned above applies. However, the modification of the double taxation agreement between Switzerland and Belgium has not yet to be ratified by the Belgian regional parliaments, meaning that the rules prior to 13 March 2009 continue to apply.

In conclusion, it seems to us that the decision of 13 March 2009 has had far greater implications than anticipated, especially following the OECD's decision to offer group administrative assistance. It is, nonetheless, important to ensure that this is not exacerbated by an overly lax attitude to accepting requests for administrative assistance on the part of our administrative and judicial authorities. ■