

REGULATION

Le recouvrement des impôts étrangers sur le territoire suisse : plus qu'une simple hypothèse

Collection of foreign taxes in Switzerland: more than a mere supposition

Depuis 2009, soit en à peine 5 ans, la Suisse a accepté de profondes mutations dans sa pratique en matière d'assistance administrative fiscale internationale. Et cette évolution n'est pas encore arrivée à son terme.

Alors même qu'elle s'était toujours opposée à intégrer dans ses conventions de double imposition (« CDI ») une clause d'échange de renseignements selon l'article 26 de la Convention Modèle OCDE (dont la première rédaction date de 1963) - au motif que les CDI ont pour but d'éviter les doubles impositions internationales et non pas d'appréhender les contribuables qui se soustraient à leurs obligations fiscales - la Suisse a révisé, en l'espace de quelques années, la majeure partie de ses CDI ainsi que son droit interne, pour se conformer aux « standards de l'OCDE » relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale.

Aujourd'hui, on dénombre plus d'une cinquantaine de CDI signées ou paraphées par la Suisse permettant à chacun des deux Etats partie de requérir de l'autre Etat (mais en pratique, l'Etat requérant est presque toujours l'Etat étranger et l'Etat requis la Suisse) sa collaboration en vue de rechercher et de lui transmettre des informations concernant tous types d'impôts prévus par sa législation, qu'il s'agisse d'un impôt visé ou non par la CDI, et que le contribuable recherché soit résident ou non de l'un ou l'autre des Etats signataires. Le fait que ces renseignements soient détenus par un établissement bancaire ne constitue plus un obstacle à leur transmission : le secret bancaire a cédé le pas devant la pression internationale invoquant l'urgence d'une coopération sans faille pour lutter contre la fraude fiscale.

Si certains nourrissaient encore l'espoir l'année dernière que la Suisse parviendrait à circonscrire la transmission d'informations à la seule procédure « sur demande », il n'y a plus place au doute

Since 2009, i.e. in less than 5 years, Switzerland has accepted significant changes in its practice regarding international administrative assistance in tax matters. And this evolution has not yet come to an end (as is still underway).

While it has always opposed to including in its double taxation agreements ("DTA") a provision on the exchange of information according to Article 26 of the OECD model convention (which was first drafted in 1963) - on the ground that the purpose of the DTA is to avoid international double taxation and not to apprehend taxpayers who avoid their tax obligations - Switzerland has revised, in a few years, most of its DTA as well as its domestic legislation in order to comply with the "OECD's standards" relating to administrative assistance in tax matters.

To date, Switzerland has signed or initialled more than fifty DTA allowing both States to request from the other (but in practice, the applicant State is almost always the foreign State and the requested State, Switzerland) collaboration in view searching and providing information on all kinds of taxes provided for in its legislation, either mentioned or not in the DTA, and regardless of the fact that the taxpayer concerned is a resident of one of the signatory States or not. The fact that this information be held by a banking institution is no longer an obstacle to its transmission: banking secrecy gave away further to international pressure by invoking the urgent need of a flawless collaboration in the fight against tax fraud.

Despite the hope last year that Switzerland would succeed in limiting the transmission of information to the procedure "on request", there is no doubt, after Spring 2014, that Switzerland will accept the principle of "automatic"

exchange of information; only issues regarding technical details and the timely implementation of this systematic "large-scale" collaboration remain.

The debate on the automatic exchange of information was so heated that one could think that it would exhaust the administrative assistance issue. Such is not the case; the debate on the possible "automatic" exchange of information has only hidden the following issue:

The final purpose of the assistance is not to collect information allowing taxation, but to collect taxes.

International administrative assistance in general, and administrative assistance in tax matters in particular, are not limited to the drafting and implementation of conventional standards between States aiming at encouraging search and transmission of data - on request or automatically - allowing the States to apply more efficiently their own tax rules thanks to the information obtained.

In reality, the exchange of information constitutes the first stage of the collaboration between States, whereby the applicant State, benefitting from information it would have probably not been able to gather without the "agreement", may establish if and to which extent "its" taxpayers have complied with their tax duties, in particular their reporting duties.

When the applicant State establishes - notably thanks to this information - that the taxpayer has evaded his duties, for example by hiding the existence of taxable wealth or income, it initiates in general a tax collection procedure, to which are added, may the case be, late interests and penalties. This procedure, including in its possible litigation aspects, takes place necessarily before administrative or legal authorities of the applicant State, pursuant to its specific material and procedural rules. For its part, the requested State which transmits the information does not take part in possible procedures aiming at correcting the absence (total or complete) of taxation.

The exchange of information thus aims at improving the efficiency of the tax authorities regarding the "taxation" of taxpayers. But taxation as such is not the ultimate purpose of the tax authorities;

depuis le printemps 2014 quant à l'acceptation par la Suisse du principe de l'échange « automatique » de renseignements: seules demeurent encore ouvertes les questions liées aux modalités techniques et à l'application dans le temps de cette collaboration systématique « à grande échelle ».

Le débat sur l'échange automatique de renseignements a été très animé, au point que l'on a pu penser que le sujet de l'assistance administrative s'épuiserait dans ce thème. Tel n'est pas le cas: le débat sur l'échange « automatique » ou non des renseignements n'aura fait qu'occulter la problématique suivante:

L'objectif final de l'entraide n'est pas la collecte d'informations permettant la taxation, mais bien le recouvrement de l'impôt.

L'assistance administrative internationale en général, et en matière fiscale en particulier, ne se limite pas à l'élaboration et à l'implémentation de normes conventionnelles entre Etats visant à favoriser les seules recherche et transmission de données - sur demande ou de manière automatique - de façon à permettre aux Etats d'appliquer de manière plus efficace leurs propres règles fiscales grâce aux renseignements obtenus. En réalité, l'échange de renseignements constitue le premier stade de la collaboration entre les Etats par lequel l'Etat requérant, bénéficiant ainsi d'informations qu'il n'aurait probablement pas pu obtenir sans « convention », peut déterminer si et dans quelle mesure « ses » contribuables se sont acquittés correctement de leurs obligations fiscales, en particulier de leurs obligations déclaratives.

Lorsque l'Etat requérant constate - notamment grâce à ces renseignements - que le contribuable a failli à ses obligations, par exemple en dissimulant l'existence d'éléments de fortune ou de revenus imposables, il enclenche en général une procédure de rappel d'impôts, auxquels s'ajoutent, le cas échéant, des intérêts de retard et des pénalités. Cette procédure, y compris dans ses aspects contentieux éventuels, se déroule nécessairement devant les autorités administratives ou judiciaires de l'Etat requérant, selon les spécificités des règles matérielles et procédurales propres à cet Etat. Pour sa part, l'Etat requis qui transmet les renseignements n'est pas impliqué dans ces éventuelles procédures destinées à corriger une absence (totale ou complète) d'imposition.



L'échange de renseignements vise donc à améliorer l'efficacité des autorités fiscales au niveau de la « taxation » des contribuables. Mais la taxation en tant que telle n'est pas l'objectif ultime des autorités fiscales ; c'est le paiement de l'impôt par le contribuable qui constitue la finalité du système fiscal, pour permettre le financement des dépenses publiques.

Tous les Etats sont confrontés à la problématique de l'encaissement des impôts et disposent de règles spécifiques en matière de recouvrement des créances fiscales ; ces dispositions réservent toujours à l'Etat la faculté de saisir les biens du contribuable, que cela soit pour se garantir du paiement futur de l'impôt ou pour procéder ensuite à la réalisation de cet actif en vue du remboursement de la créance fiscale exigible. Cette mainmise (provisoire ou définitive) de l'Etat sur les actifs appartenant au contribuable en vue d'acquitter l'impôt relève de l'acte de puissance publique par excellence. Cette situation ne pose guère de problèmes lorsque les biens à saisir se trouvent sur le territoire de l'Etat qui s'efforce de recouvrer sa créance fiscale. En revanche, lorsque les biens du contribuable concerné se trouvent à l'étranger, la situation est beaucoup plus délicate.

En effet, à de très rares exceptions, aucun Etat ne peut intervenir sur le territoire d'un autre pour y exercer des actes relevant de la puissance publique, sans y avoir été autorisé et - en règle générale - sans qu'une telle intervention ne repose sur une base légale spécifique (le plus souvent un traité ou une convention).

Ce constat a par exemple conduit l'Union européenne à prendre des mesures pour qu'en son sein une coopération plus efficace s'instaure aux fins de l'encaissement des créances fiscales. En matière d'impôts sur le revenu et la fortune, les premières règles ont été adoptées au début des années 2000. Depuis le 1er janvier 2012, l'assistance mutuelle en matière de recouvrement est régie par la directive 2010/24/UE du Conseil, dont le champ d'application s'étend à l'ensemble des droits et taxes prélevés par les Etats membres et par leurs subdivisions territoriales et administratives.

L'OCDE s'est également préoccupée de cette question, mais il a fallu attendre 2003 pour que l'OCDE ajoute à sa Convention Modèle en matière de double imposition une nouvelle disposition (cf. article 27 Modèle OCDE) instaurant une assistance en matière de recouvrement de l'impôt.

Toutefois aucune des CDI signées par la Suisse (y compris celles révisées récemment pour y intégrer l'article 26 Modèle OCDE) ne reprend l'article 27 Modèle OCDE ni ne prévoit de collaboration pour le recouvrement des créances fiscales, sous réserve d'une seule exception : la CDI avec l'Autriche contient une disposition en la matière, mais dont la portée est limitée à la « saisie sur salaire » pour les créances fiscales résultant d'une activité salariée déployée en Suisse par des personnes domiciliées en Autriche.

Sur le plan multilatéral, l'OCDE et le Conseil de l'Europe ont élaboré, le 25 juin 1988, la « Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale » (ci-après la « Convention ») dont l'objectif était de poser les fondements d'une coopération très large en matière fiscale, non seulement entre les Etats membres du Conseil de l'Europe mais également entre les pays membres de l'OCDE.

Cette Convention traite des diverses formes d'échange de renseignements (« sur demande » ; « spontané » et « automatique »), de collaboration en matière de contrôles fiscaux (contrôles simultanés, participation à des contrôles réalisés sur le territoire d'un autre Etat signataire) ainsi que de l'assistance mutuelle au recouvrement des créances fiscales.

Dans l'élan visant à renforcer les moyens destinés à lutter contre la fraude fiscale, la Convention a été amendée en 2010, avec effet au 1er juin 2011, et elle a été ouverte à la signature par tous les pays. C'est cette forme amendée que les autres pays non membres de l'OCDE ont été « encouragés », par le G20 et le comité des affaires fiscales de l'OCDE, à signer. Actuellement, plus d'une soixantaine d'Etats ont signé cette Convention, qui est déjà en vigueur auprès d'une cinquantaine d'entre eux.



De façon relativement discrète, le Conseil fédéral a signé cette Convention le 15 octobre 2013.

Conformément au processus législatif en Suisse, la Convention doit encore être soumise à la ratification du Parlement, observation faite que celui-ci devrait en principe pouvoir se prononcer vers la fin de l'année 2014, soit le temps pour le Conseil fédéral d'organiser une procédure de consultation (qui était prévue initialement pour ce printemps 2014, mais qui a été repoussée) et de préparer un message à l'attention des Chambres.

On ne peut bien entendu pas exclure l'hypothèse d'une non ratification de la Convention, ni, ce qui est plus probable, l'hypothèse d'une ratification « partielle » ; en effet, la Convention réserve expressément aux Parties signataires la faculté d'exclure certaines dispositions bien déterminées, au nombre desquelles figurent d'ailleurs les clauses relatives au recouvrement des créances fiscales.

Cela étant, les difficultés de recouvrement découlant de l'internationalisation de la localisation des actifs d'un contribuable sont maintenant bien comprises :

« La mondialisation non seulement rend plus difficile la tâche des autorités fiscales pour calculer précisément le montant correct de l'impôt dû par leurs contribuables, mais elle rend aussi plus difficile le recouvrement de l'impôt. Les contribuables peuvent détenir des biens dans le monde entier, alors que les autorités fiscales ne peuvent généralement pas agir au-delà de leurs frontières pour assurer le recouvrement de l'impôt dû. » Cf. chiffre 98 du rapport explicatif révisé relatif à la Convention amendée en 2010 (« le Rapport explicatif ») Dans ce contexte, alors que se profilent les outils juridiques pour résoudre cette difficulté, l'on voit mal les Etats qui ont des problèmes à recouvrer leurs impôts renoncer à demander - exiger ? - l'aide des Etats où les biens des contribuables sont situés.

Le train est en marche, et il est fort probable que dans un avenir relativement proche, la Suisse soit amenée - de la même manière qu'elle l'a été s'agissant de l'introduction de l'article 26 Modèle OCDE dans ses conventions de double imposition - à intégrer dans son environnement juridique convention-

their purpose is the payment of taxes by the taxpayer, which constitutes the purpose of the tax system, to allow the financing of public expenses.

All States face the problem of tax collection and have specific rules on the collection of tax debts; these provisions always reserve the State the ability to freeze the taxpayer's assets, either to guarantee the future payment of taxes or to further sell these assets in view of the repayment of the taxes due. This (provisory or definitive) control of the taxpayer's assets by the State in view of the payment of taxes is a typical act of public authority. This situation is not a problem when the assets to be frozen are located in the territory of the State thriving to recover its tax claims. On the other hand, when the assets of the taxpayer concerned are located abroad, the situation is much more complicated.

Indeed, with very limited exceptions, no State can intervene within the territory of another State to perform acts of public authority without authorisation and - in general - without specific legal grounds for such intervention (most frequently a treaty or an agreement).

For instance, this observation has led the European Union to take measures in view of a more efficient cooperation among its member States with the purpose of collecting tax debts. As regards wealth and income taxes, the first rules were adopted in the beginning of the years 2000. As from January 2012, mutual assistance for recovery of claims is governed by the Council Directive 2010/24/EU, whose scope extends to all taxes levied by the member States and by their territorial and administrative subdivisions.

The OECD has also dealt with this issue, but it was only in 2003 that the OECD included in its Model Convention on Double Taxation a new provision (cf. Article 27 Model OECD) providing for assistance in recovery of claims relating to taxes.

However, none of the DTA signed by Switzerland (including those recently revised to include Art. 26 of the OECD Model) includes Article 27 of the OECD Model or provides for a cooperation in the recovery of tax claims, subject to one ex-

ception: the DTA with Austria contains a provision on this matter, whose scope is limited to the "attachment of earnings" for tax claims resulting from an activity as an employee in Switzerland performed by persons domiciled in Austria.

On the multilateral level, the OECD and the Council of Europe have drafted, on the 25th of June 1988, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (hereafter the "Convention") whose purpose was to lay the foundations of a broad cooperation in tax matters, not only between the Member States of the Council of Europe but also between the Member States of the OECD.

This Convention deals with different forms of exchange of information ("on request", "spontaneous" and "automatic"), of participation in tax examinations (simultaneous examinations, participation in tax examinations performed in another signatory State) as well as of mutual assistance in the recovery of tax claims. In the momentum of strengthening support of the means designed to combat tax fraud, the Convention has been amended in 2010 with effect from the 1st of June 2011 and opened for signature by all States. It is in this amended form that the G20 and the OECD's Social Affairs Committee have "encouraged" other countries non-members of the OECD to sign. To date, more than sixty States have signed this Convention, which is already into force in about fifty of them.

Quite discreetly, the Federal Council has signed this Convention on the 15th of October 2013.

According to the Swiss legislative process, the Convention must still be subject to ratification by the Parliament, being understood that the latter should in principle express its views by the end of 2014, i.e. by the time the Federal Council will have arranged a consultation procedure (which was due to take place during the Spring 2014, but was postponed) and drafted a message for the attention of the Chambers.

Of course, one cannot exclude the event of a non-ratification of the Convention nor the event of a "partial" ratification, which is more likely; indeed, the Conven-



© swiss-image.ch, Stephan Engler

nel, que cela soit sous forme bilatérale, par l'intermédiaire de l'article 27 Modèle OCDE, ou de manière multilatérale, par le biais de la Convention, des règles relatives à la coopération aux fins de recouvrement en Suisse des créances fiscales étrangères. Aussi nous semble-t-il nécessaire d'explicitier les éléments essentiels des dispositions de la Convention consacrées à l'assistance au recouvrement (articles 11 à 16) et de tenter de mesurer leur portée concrète lorsqu'elles seront appliquées en Suisse.

L'assistance au recouvrement - au sens de la Convention - consiste à ce que l'Etat requis utilise, dans certaines limites (article 21), les pouvoirs que lui confère sa propre législation pour recouvrer les impôts dus par un contribuable envers l'Etat requérant. A cette fin, l'Etat requis emploie les mêmes moyens juridiques que ceux dont il dispose pour recouvrer ses propres créances fiscales, à l'exception des règles en matière de prescription (article 14) et de celles consacrant des privilèges en faveur du fisc (article 15).

Le champ d'application matériel de l'assistance au recouvrement englobe « impérativement » les impôts sur le revenu et sur le bénéfice, les impôts sur le gain en capital et ceux sur la fortune. La Convention vise certes toutes les (autres) catégories d'impôts ou de taxes (dont notamment les droits de succession et de donation, les impôts indirects, les contributions sociales, les impôts sur la propriété immobilière, etc.), mais les Etats signataires peuvent les exclure (en tout ou en partie) en formulant des réserves.

La « créance fiscale » dont le recouvrement est requis ne se limite pas à l'impôt proprement dit, mais s'étend aux intérêts de retard, aux frais de recouvrement ainsi qu'aux « amendes administratives » (les Etats pouvant également émettre une ré-

tion expressly reserves the right for the signatory Parties to exclude certain specific provisions, among which the provisions on the recovery of tax claims.

This being said, the difficulties of recovery resulting from the internationalisation of the localisation of the assets of a taxpayer are now fully understood:

"Globalisation not only makes it harder for tax authorities to accurately determine the correct tax liabilities of their taxpayers: it also makes the collection of tax more difficult. Taxpayers may have assets throughout the world but tax authorities generally cannot go beyond their borders to take action to collect taxes." Cf. paragraph 98 of the revised explanatory report to the Convention amended in 2010 (the "Explanatory Report").

In this context, while other legal tools are emerging to address this difficulty, we do not see how States having problems recovering taxes could renounce to request - demand? - assistance of the States where the assets of their taxpayers are located.

The wheels are in motion, and it is most likely that in a reasonably near future, Switzerland will have to include in its conventional legal environment rules relating to the cooperation in view of recovering foreign tax claims in Switzerland - in the same way as the inclusion of Article 26 of the OECD Model Convention in its Double Taxation Agreements - either under in a bilateral form through Article 27 of the OECD Model Convention, or in a multilateral way, through the Convention.

Accordingly, it is worth explaining the main elements of the Convention provisions on the assistance in recovery (Articles 11 to 16) and trying to evaluate their

serve quant à cette dernière « extension ». Le Rapport explicatif précise que la définition des amendes administratives est du ressort du droit de l'Etat requérant, tout en relevant qu'on « considère généralement comme amende administrative toute sanction pécuniaire dont le régime juridique est fixé par des règles juridiques autres que les normes pénales ». A titre d'exemple, les « pénalités » applicables en droit français en cas de manquement délibéré aux obligations déclaratives (au taux de 40 %, voire de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses) ou encore les amendes prévues en droit suisse pour soustraction fiscale (allant du tiers au triple de l'impôt soustrait) revêtent très vraisemblablement la qualification d'amende administrative au sens de la Convention.

La créance fiscale à recouvrer doit être « non contestée »; dans l'hypothèse inverse, l'assistance ne peut être demandée que si la contestation a fait l'objet d'une décision définitive. La Convention prévoit une protection « supplémentaire » lorsque la créance fiscale de l'Etat requérant est dirigée contre des personnes qui ne sont pas domiciliées dans ledit Etat, en précisant que le recouvrement ne peut alors porter que sur des créances fiscales qui ne sont plus susceptibles d'être contestées (ceci afin de pallier au risque que, du fait de leur résidence « à l'étranger », ces personnes ne soient pas ou soient mal informées).

Est-ce à dire que l'assistance au recouvrement ne peut servir les intérêts du fisc étranger que lorsque ses créances fiscales sont « sûres et certaines » et ne risquent pas/plus d'être remises en cause ?

Tel n'est pas le cas.

En effet, la Convention (article 12) donne à l'Etat requérant le moyen de protéger ses créances fiscales avant même qu'elles ne deviennent exigibles (ou incontestables) en sollicitant de l'Etat requis des « mesures conservatoires » (par exemple : séquestre fiscal ou saisie conservatoire en vue de garantir le recouvrement des créances fiscales, selon ce que la législation de l'Etat requis lui permet d'entreprendre, comme s'il devait préserver ses propres créances d'impôts). Seules deux conditions sont posées pour que l'Etat requérant puisse bénéficier de ces « garanties »:

- le montant de la créance fiscale est fixé (ne serait-ce que de façon provisoire);
- La réglementation de l'Etat requérant lui aurait aussi permis, déjà à ce stade de la procédure, de prendre des mesures conservatoires.

Le droit fiscal suisse attribue à l'administration fiscale la faculté de requérir - auprès de l'office des poursuites - des sûretés de la part du contribuable, dans des situations bien déterminées, notamment lorsque celui-ci est domicilié à l'étranger ou que « le recouvrement de l'impôt semble menacé », alors même que la créance d'impôt n'a pas encore fait l'objet d'une décision de taxation entrée en force.

Les circonstances suivantes ont été jugées de nature à menacer le recouvrement de l'impôt:

- la possibilité pour le contribuable de réaliser facilement des éléments de son patrimoine et de les transférer à l'étranger;
- la dissimulation par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation;
- des dépenses somptuaires effectuées par le contribuable, laissant à penser qu'il entend dilapider son patrimoine;
- des donations inhabituelles en faveur de ses proches.

Il suffit alors que le fisc rende vraisemblable l'existence de la créance et que son montant ne paraisse pas manifestement excessif.

Si le contribuable ne donne pas suite à cette demande de sûretés, c'est-à-dire ne dépose pas auprès de l'office des poursuites le montant requis, sous forme d'argent, de titres sûrs et négociables, ou encore de cautionnement/garantie bancaire, l'office des poursuites peut procéder au séquestre des biens du contribuable sis en Suisse (mobilier, créances, biens immobiliers).

Comme la demande de sûreté vaut - au regard de la plupart des dispositions fiscales fédérales et cantonales - ordonnance de séquestre, l'office des poursuites peut exécuter les opérations de séquestre avant même que la demande de sûreté ne soit entrée en force.

Le système fiscal suisse permettra donc au fisc étranger - sollicitant l'application des mesures conservatoires prévues par la Convention - d'obtenir le séquestre des biens situés en Suisse qui seraient propriété du débiteur de la créance fiscale (par hypothèse non encore exigible, et contestée).

Si le contribuable conteste la créance fiscale pour la préservation de laquelle l'Etat

effective scope when they will be applied in Switzerland.

Assistance in recovery - within the meaning of the Convention - consists of the utilisation by the requested State, within certain limits (Article 21), of the powers conferred to it by its own legislation to recover tax due by a taxpayer to the applicant State. For this purpose, the requested State uses the same legal means it has to recover its own tax claims, subject to the time limit rules (Article 14) and the rules on the priority accorded to tax administration (Article 15).

The material scope of assistance in recovery "compulsorily" includes taxes on income and profits, taxes on capital gains and taxes on wealth. The Convention certainly applies to taxes in other categories (notably inheritance and gift taxes, indirect taxes, social security contributions, taxes on real estate, etc.), but the signatory States may exclude them (in all or in part) by formulating reservations.

The "tax claim" whose recovery is required is not limited to the tax itself, but extends to late interests, recovery costs as well as "administrative fines" (States may also formulate a reservation regarding this last "extension"). The Explanatory Report specifies that the definition of administrative fines is governed by the laws of the applicant State, while mentioning that "an administrative fine is generally deemed to be any penalty the legal basis of which is determined by rules other than those of criminal law." For instance, the "penalties" applicable under French law in the event of voluntary breach of reporting duties (at the rate of 40% or even 80% in the case of corrupt practice) or the fines provided for in Swiss law applying to tax evasion (from one third to three times the amount evaded) are presumably deemed administrative fines within the meaning of the Convention.

The tax claim to be recovered must be "not contested"; otherwise, assistance can only be requested if the contestation has been the subject of a final decision. The Convention provides for an "additional" protection when the tax claim of the applicant State is directed against a person who is not a resident of that State, specifying that the recovery may only concern tax claims that are not likely

requérant a obtenu les mesures conservatoires prévues à l'article 12 de la Convention, les sûretés déposées par le contribuable ou - à défaut - les actifs séquestrés en Suisse lui appartenant, resteront bloqués jusqu'à ce que la « contestation » (qu'elle porte sur l'existence de la créance, sur son montant ou encore sur le titre qui en permet l'exécution) ait été tranchée de manière définitive par les autorités compétentes (administratives ou judiciaires) de l'Etat requérant.

Indépendamment de ces mesures provisoires, le recouvrement des créances fiscales sur le territoire suisse suivra nécessairement les règles de la loi en matière de poursuites pour dettes et faillite (LP) : au même titre qu'une décision de taxation du fisc suisse entrée en force, une décision de taxation étrangère non contestée (ou qui ne peut plus l'être) pourra justifier la saisie des actifs du débiteur sis en Suisse et leur réalisation forcée par l'intermédiaire de l'office des poursuites.

Comme l'Etat requérant ne peut bénéficier d'aucun privilège en relation avec les créances dont il requiert le recouvrement (cf. article 14 de la Convention), il devra, le cas échéant, partager avec d'autres éventuels créanciers le produit de la réalisation forcée des actifs, conformément aux règles ordinaires relatives à la « distribution des deniers ».

Par ailleurs, il faut souligner que le contribuable concerné n'est pas le seul susceptible d'être visé par la procédure de recouvrement. Toute autre personne qui serait débitrice de l'impôt - selon le droit applicable de l'Etat requérant - pourrait voir les actifs qu'elle détient dans l'Etat requis être saisis puis réalisés, alors même qu'elle ne serait pas domiciliée dans l'Etat requérant, ni même dans l'Etat requis (!) On peut citer à titre d'exemple le cas du donateur (co-responsable du paiement des droits de donation dus par le bénéficiaire), le cas de l'associé d'une société de personnes qui serait responsable solidairement des dettes d'impôts dues par la société (y compris pour la part incombant aux autres associés), ou encore celui du prestataire de services (fiduciaire, avocat, banque, etc.) d'un contribuable poursuivi pour un délit ou un crime fiscal, et qui serait considéré par

l'Etat requérant comme complice ou instigateur de cette infraction.

Par le biais de la Convention, chaque Etat devient le bras armé des autres pour le recouvrement de créances fiscales et si les mécanismes paraissent simples (recouvrement des impôts dans l'Etat requis sur la base des procédures de saisie provisoire ou d'exécution forcée en vigueur dans ce pays, lorsque la créance fiscale de l'Etat requérant est établie, provisoirement ou définitivement), il n'en reste pas moins que les personnes concernées devront, selon les circonstances, affronter des procédures dans un pays étranger, voire dans leur propre pays, mais en relation avec des créances fiscales relevant du droit étranger, sans que l'Etat requis ne contrôle ni la validité, ni la régularité de la procédure fiscale ouverte par le fisc de l'Etat requérant, et encore moins le bien-fondé de la créance fiscale alléguée.

En effet, bien que la Convention prévoit une disposition relative à la protection des personnes et aux limites à l'obligation d'assistance (article 21), rien n'indique qu'elle soit d'application directe et donne des droits aux personnes concernées en sus ou à côté des droits qu'elle confère à l'Etat requis.

Quant aux moyens que l'Etat requis peut faire valoir pour s'opposer à une requête d'assistance, ils sont limitativement énumérés dans la Convention. A côté de certaines règles à caractère technique, on relèvera les dispositions suivantes :

- l'Etat requis peut refuser l'assistance lorsque « l'imposition de l'Etat requérant est contraire aux principes d'imposition généralement admis » ;
- l'Etat requis n'est pas tenu d'accorder son assistance lorsque l'Etat requérant « n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative », ou dans les cas où la charge administrative pour l'Etat requis est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'Etat requérant.

La portée de ces dispositions est imprécise. Pourtant, elles traitent de points qui sont cruciaux.

to be contested (in order to make up for the risk that this person be not informed or be less well informed, due to their "foreign" residence).

Does this mean that assistance in recovery may only serve the interests of the foreign tax administration when its tax claims are "absolutely sure" and that no further contestation is possible? This is not the case.

Indeed, the Convention (Article 12) permits the applicant State to protect its tax claims before they are due (or incontestable) by demanding that the required State takes "preventive measures" (for instance: tax seizure or protective attachment to guarantee the recovery of the tax claims, according to what the legislation of the required State allows it to perform, as if it had to protect its own tax claims). Only two conditions are laid down so that the applicant State may benefit from these "guarantees":

- The amount of the tax claim must be determined (even if only temporarily);
- The regulations of the applicant State would also have allowed, at this stage of the procedure, to take "protective measures".

Swiss tax law confers on the tax administration the power to request - with the debt-collection office - securities on the part of the taxpayer in specific situations, notably when the latter is domiciled abroad or that the "tax recovery appears to be at risk", even though the tax claim has not been the subject of a tax decision entered into force.

The following circumstances have been deemed likely to put the tax recovery at risk:

- The possibility for the taxpayer to easily realise his assets and transfer them abroad;
- The concealment by the taxpayer of elements of his income and wealth within the framework of the taxation procedure;
- Extravagant expenditure made by the taxpayer which could lead to think he is willing to squander his assets;
- Unusual donations in favour of his close relations.

It would suffice that the tax authorities demonstrate the likely existence of the claim and that its amount does not seem excessive.

If the taxpayer does not respond to the request for securities, i.e. he does not deposit the requested amount with the debt-collection office in cash, in the form of safe and negotiable securities or of bank bond / guarantee, the debt-collection office may freeze the taxpayer's assets located in Switzerland (movables, receivables, real estate).

As according to most federal and cantonal tax provisions the request for securities is deemed a freezing order, the debt-collection office may execute the freezing order even before the request for securities enters into force.

Accordingly, the Swiss tax system will allow the foreign tax administration - by soliciting the protective measures provided for in the Convention - to obtain the freezing order over the assets in Switzerland belonging to the debtor of the tax claim (theoretically not yet due, and controversial).

If the taxpayer contests the tax claim for the protection of which the applicant State has obtained the protective measures provided for in Article 12 of the Convention, the securities deposited by the taxpayer or - in the absence thereof - his assets frozen in Switzerland, will remain blocked until the "contestation" (whether it concerns the existence of the claim, its amount, or the instrument allowing its enforcement) be definitively dealt with by the competent authorities (administrative or judicial) of the applicant State.

Regardless of these provisional measures, the recovery of tax claims on the Swiss territory is governed by the rules set forth in the law on debt-collection (*loi en matière de poursuites pour dettes et faillite - LP*): in the same way as a decision by the tax administration entered into force, a foreign decision of taxation uncontested or no longer be contested may justify the freezing of the assets of the debtor located in Switzerland and their enforcement through the debt-collection office.

As the applicant State may not benefit from any privilege in relation to the claims of which it requires recovery (cf. Article 14 of the Convention), it shall, should the case be, split with other possible creditors the product of the forced sales of the assets, according to the ordinary rules on the "distribution of the proceeds".

Moreover, it is worth mentioning that the taxpayer concerned is not the only one likely to be the subject of a recovery procedure. Any other person who would be the debtor of the taxes - pursuant to the law applicable in the applicant State - could have the assets he holds in the required State frozen and then realized, even if he is not a resident of the applicant State or even of the required State (!). For example, the case of a donor (co-liable for the payment of the gift taxes due by the beneficiary), the case of the partner of a partnership which would be jointly and severally liable for the taxes due by the partnership (including the share of the other partners), or even the case of a services provider (fiduciary company, lawyer, bank, etc.) of a taxpayer charged with a tax offence or a tax crime who will be considered by the applicant State as accomplice or instigator of this offence. Through the Convention, each State becomes the armed wing of the others for the recovery of tax claims. If the mechanisms seem simple (recovery of the taxes in the required State on the basis of the temporary seizure of forced sale into force in this country when the tax claim of the applicant State is provisionally or definitively established), the concerned persons will have nonetheless, according to the circumstances, to face proceedings in a foreign country or even in their own country but in relation to tax claims pertaining to foreign law, without the control by the required State of the validity or the regularity of the tax proceedings initiated by the tax administration of the applicant State, and even less the legitimacy of the alleged tax claim.

Indeed, even if the Convention provides for the protection of the persons and limits for the obligation to provide assistance (Article 21), there is no indication that it shall apply directly and grant the persons

concerned rights in addition or besides the rights granted to the required State. As regards the means the required State may invoke to oppose a request for assistance, they are restrictively mentioned in the Convention. Besides some rules of a technical nature, we shall point out the following provisions:

- The requested State shall decline a request when "the taxation in the applicant State to be contrary to generally accepted taxation principles";
- The requested State shall not be obliged to provide assistance if the applicant State "has not pursued all reasonable measures available under its laws or administrative practice" or "in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State."

The scope of these provisions is vague. Nonetheless, they deal with essential issues.

Thus, with the opening of the Convention for signature to all countries, one cannot exclude that some of them be tempted to recourse to the administrative assistance measures provided for in the Convention in view of recovering "tax" claims of a confiscatory nature, or based on expeditious and iniquitous decisions, or claims which are in fact politically motivated, with the purpose of hindering opponents in their resources and financial means abroad. Administrative mutual assistance mechanisms, such as those provided for in the Convention, only offer in general a weak protection to tax payers, whose interests - notably procedural rights - are often sacrificed for the sake of administrative efficiency. It is not easy for citizens to make the requesting State understand that they have not benefitted in the applicant State of the legitimate legal protection to which all tax payers are entitled, or even simply of a fair process.

Moreover, even though the Convention has been drafted as a multilateral and mutual instrument intended to equally benefit all signatories, it is worth mentioning that the factual situation of the signatory States may considerably vary, so that there is no

guarantee of a “balance” of the requests for assistance between the signatory States. Clearly, account taken notably of its financial center, Switzerland will most often be a requested State than an applicant State. In other words, in the framework of the Convention, Switzerland may well play the role of tax collector of its partners, with the weigh and cost of the administrative burden thereto related. In this context, the scope of the provision of the Convention on the “exhaustion” of all procedures and means available in the applicant State and the provision under which the requested State shall decline a request when the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the applicant State is essential.

CONCLUSION

Assistance in recovery is tomorrow's reality, and nothing seems to challenge the implementation - sooner or later - of international mechanisms of assistance in recovery, either through the inclusion of Article 27 of the OECD Model, the Convention on mutual administrative assistance in tax matters, or through other tools. In this context, Switzerland would be well advised to take the lead and start negotiating or at least having exploratory talks with its partners, before it is forced to ratify conventions or agreements whose content is uncertain. Important issues related to the specific position of Switzerland, often perceived abroad as the depository of important untaxed assets, are worth being tackled: should Switzerland not thrive to obtain from applicant States the guarantee that they will first deal with the assets located in their territory, even for people targeted by tax claims who would be resident abroad (on the territory of the required State or a third State)? Should Switzerland obtain that the applicant States bear the costs of mutual assistance procedures? Even more fundamental: should Switzerland really offer the same level of cooperation to all States when not all of them provide their taxpayers with a guarantee of a fair tax procedure? It would be appropriate for Switzerland to take the initiative of these discussions and put these crucial issues on the table starting today.

Ainsi, avec l'ouverture de la signature de la Convention à l'ensemble des pays, on ne peut exclure que certains d'entre eux soient tentés de recourir aux mesures d'assistance prévues par la Convention en vue du recouvrement de créances « fiscales » à caractère confiscatoire, ou fondées sur des décisions expéditives et iniques, ou de créances qui sont en fait politiquement motivées, avec l'objectif de gêner des opposants dans leurs ressources et moyens financiers à l'étranger. Les mécanismes d'entraide administrative, à l'instar de ceux prévus par la Convention, n'offrent en général qu'une faible protection aux administrés, les intérêts - notamment procéduraux - de ces derniers étant souvent sacrifiés sur l'autel de l'efficacité administrative. Il n'est guère facile aux administrés de faire entendre à l'Etat requis qu'ils n'ont peut-être pas bénéficié dans l'Etat requérant de la protection juridique légitime à laquelle tout administré a droit, voire même simplement d'une procédure équitable.

Par ailleurs, et bien que la Convention soit conçue comme un instrument multilatéral et réciproque devant bénéficier de façon équivalente à l'ensemble des parties signataires, il faut relever que la situation factuelle dans laquelle se trouvent les Etats signataires peut grandement varier, de sorte qu'il n'existe aucune garantie quant à un « équilibre » des demandes d'assistance entre les divers Etats signataires. A l'évidence, compte tenu notamment de sa place financière, la Suisse sera le plus souvent un Etat requis qu'un Etat requérant. En d'autres termes, la Convention risque bien de faire supporter à la Suisse le rôle de percepteur fiscal de l'ensemble de ses partenaires, avec le poids et le coût de la charge administrative y relative. Dans ce contexte, la portée qu'il conviendra de donner à la clause de la Convention relative à « l'épuisement » des procédures et des moyens internes de l'Etat requérant et à celle aux termes de laquelle l'Etat requis n'est pas tenu d'accorder son aide au recouvrement

lorsque la charge administrative qu'il devra supporter est excessive par rapport aux avantages attendus par l'Etat requérant est essentielle.

CONCLUSION

L'assistance au recouvrement est la réalité de demain, et rien ne paraît devoir empêcher la mise en place - à plus ou moins brève échéance - de mécanismes internationaux d'aide au recouvrement, que ce soit par le biais de l'intégration de l'article 27 Modèle OCDE, de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ou au moyen d'autres outils encore. Dans ce contexte, la Suisse serait bien inspirée de prendre les devants et d'entamer dès maintenant avec ses partenaires des négociations, ou à tout le moins des pourparlers exploratoires, avant même qu'elle ne soit contrainte de ratifier des conventions ou des accords au contenu incertain. Des questions importantes, liées à la position particulière de la Suisse, souvent perçue à l'étranger comme la dépositaire d'importants actifs non fiscalisés, méritent d'être empoignées de front : la Suisse ne devrait-elle pas s'efforcer d'obtenir des Etats requérants des assurances selon lesquelles ils s'en prendront effectivement d'abord aux actifs qui sont situés sur leur territoire, même pour des personnes visées par des créances fiscales qui seraient domiciliées à l'étranger (sur le territoire de l'Etat requis ou d'un Etat tiers) ? La Suisse ne devrait-elle pas obtenir des Etats requérants qu'ils prennent en charge les frais générés par les procédures d'entraide ? Plus fondamental encore : la Suisse doit-elle vraiment offrir le même niveau de coopération à l'ensemble des Etats alors même que tous ne garantissent pas à leurs contribuables des procédures de taxation équitable ? Il serait opportun que la Suisse prenne l'initiative de ces discussions et mette dès aujourd'hui sur la table ces questions essentielles.