

Les vanes de l'assistance administrative sont ouvertes

A la suite de deux arrêts récents du Tribunal fédéral (TF), la jurisprudence de l'entraide internationale en matière fiscale a pris un virage à 180 degrés.

Pour le Département fédéral des finances, le timing est parfait. En pleine phase 2 de l'examen par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales – qui évalue l'efficacité de la réponse suisse à l'échange de renseignements sur demande – les garde-fous dressés par le Tribunal administratif fédéral (TAF) sont tombés.

Rappelons que l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE (MC-OCDE) – fondement de l'échange de renseignements en matière fiscale – vise à assurer une transmission la plus large possible; cet article prévoit cependant, en plus de l'interdiction de procéder à une «pêche aux renseignements», les limites suivantes: le respect du droit interne des Etats contractants et la protection de certains secrets commerciaux.

La portée de ces restrictions dépend toutefois de la nature des renseignements et de la personne qui les détient. L'art. 26 MC-OCDE distingue deux catégories de renseignements, les limites précitées ne s'appliquant pleinement qu'à la seconde: a) les renseignements «détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, et les renseignements qui se rattachent aux droits de propriété d'une personne» (catégorie 1) et b) les autres renseignements (catégorie 2).

Le concept de «personne concernée»

Le TAF opérait une distinction entre les renseignements relatifs à la «personne concernée» par l'enquête de l'Etat requérant et ceux concernant les tiers détenteurs d'informations (les

personnes en Suisse détenant les informations requises sans être assujetties à l'impôt dans l'Etat requérant) et posait des limites réelles à l'échange d'informations s'agissant des «tiers».

Dans son arrêt 2C_963/2014 du 24 septembre 2015, le TF considère que la «personne concernée» ne s'entend pas seulement du contribuable qui fait l'objet de l'enquête, mais également de la personne visée par les renseignements vraisemblablement pertinents requis; à cet égard, la pertinence vraisemblable de l'information s'examine en fonction de la nature du lien entre le contribuable et le tiers susceptible de détenir les renseignements. Le TF a ainsi qualifié de «personnes concernées» (i) deux sociétés

suisse dont les ayants droit économiques faisaient l'objet d'une procédure fiscale dans l'Etat requérant et, plus récemment, (ii) une société suisse, au motif que les deux contribuables poursuivis dans l'Etat requérant – dont l'une était l'actionnaire – disposaient d'une procuration sur ses comptes.

La qualification de «personne concernée» a pour conséquence que tous les renseignements la concernant peuvent être transmis, s'ils sont vraisemblablement pertinents pour la taxation du contribuable.

Toutefois, depuis l'arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015, la distinction entre «tiers» et «personnes concernées» n'a plus vraiment d'importance lorsque les renseignements appartiennent à la catégorie 1. En effet, dans cet arrêt, le TF juge que le droit fiscal suisse ne peut restreindre la nature et l'étendue des informations requises lorsque ces dernières appartiennent à la catégorie 1. Ainsi, alors même qu'en droit suisse la possibilité pour l'autorité fiscale d'exiger du contribuable visé qu'il fournisse des informations est autrement plus vaste que lorsque l'administration requiert la collabora-

tion de tiers, cette différence de traitement disparaît en matière d'échange d'informations.

Ces récentes décisions du TF suscitent des interrogations et certaines inquiétudes.

Dans la mesure où l'Administration fiscale cantonale (AFC) peut se prévaloir directement des clauses des Convention de double imposition (CDI) stipulant que les Etats «disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements» de la catégorie 1, quelles sont les règles qui encadrent ces pouvoirs et – puisque le droit interne ne saurait restreindre la collecte des informations – quelles sont les limites aux mesures de contraintes qui pourraient être prises envers les personnes qui ne collaboreraient pas?

Le critère de vraisemblable pertinence sera, souvent, le seul rempart contre la transmission d'informations sur la base des CDI. Ce rempart est fragile dès lors que la jurisprudence du TF, fondée sur le principe de confiance entre Etats, tend à admettre largement la pertinence des renseignements demandés.

L'application «exemplaire» de ce principe de confiance est bien illustrée par l'un des motifs avancés par le TF pour refuser le caviardage des noms des (vrais) tiers figurant dans les relevés bancaires transmis à l'Etat requérant: le TF estime que ces tiers sont suffisamment protégés dès lors que l'AFC doit rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation de ces pièces et l'obligation de maintenir le secret: les autorités fiscales étrangères friandes d'informations apprécieront, les justiciables suisses – dont le sort est abandonné entre les mains du fisc des Etats étrangers – certainement moins. ■

JEAN-LUC BOCHATAY
AVOCAT, FBT AVOCATS

ALEXIS
DUBOIS-FERRIÈRE
AVOCAT, FBT AVOCATS

