

REGULATION

Assistance fiscale accordée par la Suisse : les (nouveaux) dangers

Tax Assistance Accorded by Switzerland: the (New) Dangers

A la lumière d'un arrêt récent du Tribunal fédéral («TF») et de notre expérience, nous examinerons ci-après la pratique récente de nos autorités en matière d'«entraide fiscale», en particulier en lien avec la notion de «renseignements vraisemblablement pertinents», et les risques qu'elle peut faire naître non seulement pour le «préssumé» contribuable - premier visé par une demande d'assistance - mais également pour les personnes ou entités ayant été en relation avec le premier.

En date du 1^{er} février 2019, le TF a rendu un arrêt traitant de la question de la **légalité de la transmission aux autorités fiscales françaises d'informations relatives au mode d'imposition d'un contribuable suisse dans le cadre d'une demande d'assistance administrative internationale**. Il s'agissait plus précisément pour le TF de trancher la question de savoir si le mode d'imposition faisait partie des «renseignements vraisemblablement pertinents» au sens de l'article 28 par. 1 de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales («CDI CH-F»).

Dans le cadre de son analyse, le TF commence par rappeler la teneur de l'article 4 al. 6 lit. b de la CDI CH-F, selon lequel «*une personne physique, qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat, n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant*».

Notre Haute Cour a estimé que la question de savoir si une personne domiciliée en Suisse était imposée d'après la dépense (communément appelé «forfait

In light of the recent Federal Tribunal (TF) ruling and our experience, we examine the recent practice of our authorities regarding "tax cooperation", in particular as regards the **notion of "information likely to be relevant"** and the risks that it can trigger not only for the "assumed" taxpayer - the person initially targeted by a request for tax assistance - but also for persons and entities having been in contact with said taxpayer.

On 1 February 2019, in the context of a request for international tax assistance, the TF handed down a ruling on the **legality of transmitting to French tax authorities information regarding how a Swiss taxpayer's tax liability was assessed**. The matter, for the TF, involved the question of whether the tax regime under which the party in question was taxed constituted "information likely to be relevant" as defined in Article 28, § 1, of the Swiss-French convention to eliminate double income and wealth taxation and to prevent tax fraud and evasion (CDI CH-F).

In its analysis, the TF began by recalling the content of the CDI CH-F's Article 4, § 6b, according to which "a physical person, who is taxable in this state solely through lump-sum taxation based on the rental value of any residence(s) owned on the territory of this state, is not considered a resident of a contracting state."

Our High Court reckoned that the question of whether the taxation of a person domiciled in Switzerland was assessed according to expenditure (commonly called a lump-sum regime) constituted information that could likely be relevant for the French tax authorities. Given that this tax regime is based in particular on the rental value of

fiscal») constituait une information vraisemblablement pertinente pour les autorités fiscales françaises, dès lors que ce mode d'imposition se fondait notamment sur la valeur locative du logement du contribuable en Suisse et que cela pouvait donc influencer sur la détermination du domicile fiscal de cette personne au regard des règles de droit interne applicables en France. En effet, partant du principe qu'une personne imposée d'après la dépense ne peut invoquer les dispositions de la CDI CH-F en matière de résidence fiscale (notamment la règle instituant le « centre des intérêts vitaux » comme critère prépondérant pour déterminer cette résidence), il est possible que cette personne soit (également) imposable en France en fonction des facteurs de rattachement prévus par la loi française, parmi lesquels le critère du « centre des intérêts économiques » ou encore celui du « lieu d'exercice de l'activité professionnelle ». Par voie de conséquence, le TF a considéré que les autorités compétentes suisses doivent transmettre à leurs homologues français les informations relatives au mode d'imposition du contribuable suisse visé par la demande, si celle-ci a pour objectif de déterminer le domicile fiscal du contribuable. En l'espèce, nos autorités fédérales ont également communiqué le montant des impôts payés sur la base de la dépense convenue.

La confirmation par le TF que le mode d'imposition doit être considéré comme un renseignement vraisemblablement pertinent dans le cadre d'une demande d'assistance administrative entraîne des conséquences pour de nombreux contribuables imposés d'après la dépense en Suisse. Il s'agit pour ces contribuables de connaître les implications de la communication de ce régime aux autorités françaises afin de pouvoir anticiper ses effets sur leur domicile fiscal, notamment au vu du risque d'être considéré comme contribuable français par l'application de l'article 4B du Code général des impôts (en particulier ceux qui auraient le centre de leurs intérêts économiques en France). Par ailleurs, la multiplication des demandes d'assistance administrative augmente les risques liés à l'attente pour les contribuables au forfait qui seraient susceptibles de se voir reconnaître des attaches particulières avec la France.

Toujours en relation avec ce concept de « renseignement vraisemblablement pertinent »,



Michel Abt

the taxpayer's residence in Switzerland, this opinion could influence the determination of the person's tax domicile under French domestic law. In fact, building on the premise that a person taxed according to expenditure cannot invoke the provisions of the CDI CH-F regarding tax domicile (in particular the provision establishing the "center of vital interests" as the chief criterion for determining this residence), it is possible that this person is (also) taxable in France in function of connecting factors provided for under French law, among which the criterion of "the center of economic interests" and that of the "place where professional activity is carried on". Consequently, the TF has considered that the competent Swiss authorities must communicate to their French counterparts the information regarding how the Swiss taxpayer is taxed (the essence of the request) if the objective is to determine the person's tax domicile. Further, our federal authorities have also communicated the amount of taxes paid on the basis of the agreed upon amount of expenditure.

The confirmation by the TF that the way that the tax is assessed must be considered likely relevant information in the framework



Jean-Luc Bochatay

of a request for legal assistance entails consequences for numerous persons subject to lump-sum taxation in Switzerland. For them, it concerns knowing the implications of the transmission of this information to the French authorities so that they can anticipate its effect on their tax domicile, in particular in view of the risk of being considered a French taxpayer under Article 4B of the General Tax Code (in particular those who might have the center of their economic interests in France). As well, the increase of requests for tax assistance raises the risk arising from the wait-and-see attitude of taxpayers under the lump-sum regime, who would be vulnerable to having their particular link to France recognized.

Further in relation to the concept of "information likely to be relevant", there is a noticeable evolution in the practice the Federal Tax Administration (FTA) relative to communicating information about persons not directly concerned by the assistance request.

Under Article 5 of the Tax Administrative Assistance Act (*loi sur l'assistance administrative fiscale* - LAAF), transmitting information about persons who are not concerned

l'on observe une évolution très sensible de la pratique de l'Administration fédérale des contributions («AFC») par rapport à la transmission d'informations concernant des personnes non directement visées par la demande d'assistance.

Aux termes de l'article 5 de la loi sur l'assistance administrative fiscale («LAAF»), la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes visées par la demande d'assistance est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

L'AFC admet de plus en plus facilement le caractère «vraisemblablement pertinent» des renseignements requis. Cette approche privilégie l'intérêt public des Etats à échanger des données concernant des personnes ou entreprises susceptibles d'être imposables sur leurs territoires; elle réduit à portion congrue la protection de l'anonymat dont devraient pouvoir bénéficier les personnes non concernées par une demande d'assistance (à savoir les personnes autres que le contribuable visé et les tiers détenteurs de renseignements) dont l'identité pourrait être divulguée à l'Etat requérant, notamment parce qu'elle ressort de la documentation transmise par les autorités compétentes suisses.

Concrètement, il suffit que l'Etat requérant allègue que l'information relative à l'identité d'une personne non concernée pourrait potentiellement lui être utile (dans le cadre de l'analyse de la situation fiscale d'un contribuable) pour que cette dernière ne puisse s'opposer à la transmission des données la concernant, sauf à démontrer que son intérêt légitime prévaudrait sur celui de l'Etat requérant à disposer de cette information. La jurisprudence ne s'est pas vraiment prononcée - à ce jour - sur la prééminence de l'intérêt légitime de la personne non concernée par rapport à l'intérêt de l'Etat requérant, mais plutôt sur la pertinence (ou l'absence de pertinence) quant à la transmission de données contenant l'identité de la personne non concernée (justifiant dès lors le caviardage des documents transmis).

Dans la mesure où les personnes non concernées peuvent difficilement s'opposer à la transmission de documents révélant leur



identité dans l'hypothèse où l'Etat requérant allègue (avec un degré de vraisemblance particulièrement ténu) l'utilité potentielle de ce renseignement, se pose la question de l'exploitation de cette information par l'Etat requérant, respectivement des limites qu'il est tenu de respecter à cet égard. Ces limites découlent pour l'essentiel du principe de spécialité selon lequel l'Etat requérant ne peut utiliser ces renseignements que pour (i) l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts, (ii) les poursuites pénales concernant ces impôts, ou (iii) les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Selon la doctrine et la jurisprudence suisses, en matière d'assistance administrative et/ou judiciaire, le principe de spécialité impose également à l'Etat requérant de n'utiliser les données transmises qu'à l'égard (à l'encontre) de la personne visée (concernée) par la demande d'assistance.

Toutefois, l'AFC semble vouloir s'écarter de cette interprétation, en considérant que le principe de spécialité ne limite pas le droit de l'Etat requérant d'exploiter les renseignements obtenus à des fins fiscales visant d'autres personnes que celles concernées par la procédure d'assistance. L'on songe notamment à toutes celles dont l'identité n'aurait pas été caviardée au (prétendu) motif qu'il s'agit d'une information potentiellement utile pour l'Etat requérant dans le cadre de ses investigations visant un contribuable déterminé, alors même que l'objectif (principal ou secondaire) recherché par l'Etat requérant serait d'élargir son périmètre d'intervention à toute les personnes susceptibles d'avoir enfreint ses règles fiscales, le cas échéant «en

by the assistance request is prohibited when this information is not likely to be relevant to the evaluation of the tax situation of the person concerned or when the legitimate interests of persons concerned has priority over the interests of the party requesting the information.

The FTA has been more and more inclined to recognize the "likely relevant" character of the requested information. This favors the interest of states in exchanging data concerning persons and business enterprises likely to be taxable on their territory. However, it reduces commensurately the protection of anonymity from which persons not concerned by an assistance request (to wit persons other than the targeted person and third parties holding information) should benefit, persons whose identity could be divulged to the requesting state, in particular because figuring in the documentation transmitted by the appropriate Swiss authorities.

Concretely, all that is needed is that the requesting state claim that the information relative to the identity of a non-targeted person could be potentially useful (in the framework of the analysis of someone's tax situation) for this person to be unable to contest the transmission of her/his data, except if such a person can demonstrate that her/his legitimate interest has priority over the interest of the requesting state to have this information. The jurisprudence has not really been clarified - so far - regarding the legitimate preeminence of the non-targeted person's interest relative to the requesting state's interest, but rather regarding



the pertinence (or the absence thereof) of transmitting data containing the identity of the non-targeted person (thus justifying the censoring of the transmitted documents).

In so far as non-targeted persons can only with difficulty contest the transmission of documents revealing their identity in the event that the requesting state claims (with a particularly tenuous degree of probability) the potential usefulness of this information, there arises the question of the use of this information by said state and the limits that it is bound to observe in this regard. These limits derive for the most part from the principle of specificity according to which the requesting state may use this information only for 1. assessing, collection and recovery of taxes; 2. legal actions regarding these taxes; and 3. decisions regarding appeals relative to these taxes and their audit. According to the Swiss legal doctrine and jurisprudence regarding administrative and/or tax assistance, the principle of specificity also makes it incumbent on the requesting state to use the transmitted data only with regard to (against) the person targeted by the assistance request.

Nonetheless, the FTA seems to want to set aside this interpretation, considering that the specificity principle does not limit the right of the state to use information obtained for tax purposes to target persons other than those targeted by the assistance procedure. One is reminded of all those whose identity might not have been blackened out, on the claim that this information has a potential utility for the requesting state in the framework of its investigations aimed at a specific person, whereas the objective (primary or secondary) pursued by the requesting state seems to be to broaden

its scope of intervention to all persons who might possibly have violated tax laws, even "along side" the person initially targeted by the assistance request.

If the FTA's position on the specificity principle were to be validated by our courts, the legitimate interest of a non-targeted person in not having her/his identity divulged would take on an entirely different aspect. It would then be a matter of balancing, on the one hand, the protection of the legitimate interest of this person (protection of private life, protection of the person's personal data etc.) and, on the other, the interest of the requesting state in prosecuting not only tax payers who have violated tax laws but also those who might have aided them.

The "likely relevant" character of the information sought by the requesting state is the corner stone of the exchange of tax information under the conventions aiming to avoid double taxation, in so far as it represents both the condition and the justification of cooperation between the requesting state and the state from which the information is sought. If the information is likely irrelevant, the state from which it is sought must not communicate it. If it is relevant, then this state is theoretically bound to communicate it. This principle, however, admits of an exception, to wit when it is a matter of information on a person other than the person targeted by the assistance request and when the interest of this person in the non-transmission of the information has priority over the states' interest in obtaining it.

It is obvious that this corner stone is rapidly being worn down, in so far as our authorities seem inclined to consider that the "likely relevant character" of the requested information should not represent an obstacle to good cooperation between states bound by an information exchange clause. In our opinion, this approach illustrates the imbalance between the interest of the state to exercise its power as a public entity - in the present case on the basis of international conventions - and the interest of the person in having her/his individual freedom protected. Whereas the proportionality principle implies that the means used by government administration must always be in reasonable relation to the infringement of the individual's freedom involved, we are afraid that the private sphere of persons who - nonetheless! - are not directly targeted by an assistance request will be sacrificed on the altar of international cooperation in the fight against tax fraud and evasion ... the earthen pot against the iron pot ... ■

concours» avec le contribuable initialement visé par la demande d'assistance.

Si cette position de l'AFC par rapport au principe de spécialité devait être validée par nos tribunaux, la question de l'intérêt légitime d'une personne non concernée par la demande d'assistance à ce que son identité ne soit pas divulguée prendrait une toute autre dimension; il s'agirait alors de mettre en balance la protection des intérêts légitimes de cette personne (protection de sa sphère privée, protection de ses données, etc.) d'une part et, d'autre part, l'intérêt de l'Etat requérant à poursuivre non seulement les contribuables qui ont enfreint leurs obligations fiscales, mais également tous ceux qui seraient susceptibles de les avoir assistés.

Le caractère « vraisemblablement pertinent » de l'information requise par l'Etat requérant est la pierre angulaire de l'échange de renseignements en matière fiscale au sens des conventions en vue d'éviter les doubles impositions, dans la mesure où il représente à la fois la condition et la justification de la coopération entre l'Etat requérant et l'Etat requis; si l'information n'est pas vraisemblablement pertinente, l'Etat requis ne doit pas la communiquer; si elle l'est, l'Etat requis est en principe tenu de la transmettre. Ce principe souffre toutefois une exception, lorsqu'il s'agit d'un renseignement concernant une personne autre que celle visée par la demande d'assistance et que l'intérêt de cette personne à la non-transmission de l'information prévaut sur l'intérêt de l'Etat requérant à l'obtenir.

Force est de constater que cette pierre angulaire s'effrite rapidement, tant nos autorités semblent enclines à considérer que le « caractère vraisemblablement pertinent » de l'information requise ne doit pas représenter un obstacle à la bonne coopération entre les Etats liés par une clause d'échange de renseignements; cette approche illustre à notre sens le déséquilibre entre l'intérêt de l'Etat à exercer son pouvoir de puissance publique - en l'occurrence sur la base de conventions internationales - et l'intérêt de l'administré à ce que ses libertés individuelles soient protégées: alors même que le principe de proportionnalité implique que les moyens mis en œuvre par l'administration doivent toujours rester dans un rapport raisonnable avec l'atteinte aux droits des particuliers qu'elle entraîne, l'on peut craindre que la sphère privée des personnes qui - pourtant! - ne sont pas directement visées par une demande d'assistance soit sacrifiée sur l'autel de la coopération internationale contre la fraude fiscale... le pot de terre contre le pot de fer... ■