Le critère de la pertinence vraisemblable dans l'entraide fiscale

Auteur : Simone Schürch

Date : 22 février 2016

ATF 142 II 161

Faits

Un couple de deux ressortissants français est **imposé en Suisse** de manière illimitée depuis 2010. L'autorité fiscale française soupçonne les époux d'être **encore domiciliés en France**, où se trouverait leur centre d'intérêts vitaux (activité professionnelle, foyer). De longs séjours dans le pays confirmeraient ce fait. Sur la base de ces indices, le **fisc français** demande à l'Administration fédérale des contributions (AFC) de lui transmettre toutes les **informations relatives à deux comptes** dont les conjoints sont titulaires auprès d'une banque en Suisse. Il demande également de lui indiquer si les époux possèdent éventuellement d'autres comptes de manière indirecte auprès de la même banque (par une procuration ou en étant les bénéficiaires économiques). L'**AFC admet la demande française** et transmet des informations. Sur recours des époux, le **Tribunal administratif fédéral annule cette décision** en retenant que la condition de pertinence vraisemblable des informations requises fait défaut.

L'AFC interjette recours au Tribunal fédéral qui est appelé à concrétiser la notion de pertinence vraisemblable des informations requises et à déterminer dans quelle mesure des informations concernant des tiers non visés par la demande peuvent également être transmises à l'autorité requérante.

Droit

L'**art. 28 par. 1** de la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en vue d'éliminer les doubles impositions (CDI-F), complété par son Protocole additionnel, dispose que les autorités compétentes des États contractants **s'échangent les informations vraisemblablement pertinentes** pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'application de leurs législations internes relatives aux impôts de toute nature, pour autant que l'imposition qu'elles prévoient ne soit pas contraire à la Convention. Cette disposition reprend le critère de pertinence vraisemblable tel que prévu à l'**art. 26 par. 1** du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (MC OCDE). Le Commentaire relatif au MC OCDE précise que la notion de pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants d'aller à la pêche aux renseignements *(fishing expeditions)* ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. La condition est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, **il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèlent pertinents**. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en **premier lieu du ressort de l'État requérant**. L'État requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un **rapport avec l'état de fait** présenté dans la demande et s'ils sont **potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère**. Cette approche tient également compte du **principe de la bonne foi entre États**, en vertu duquel on présume notamment qu'un État agit de bonne foi (cf. art. 31 Convention de Vienne sur le droit des traités). Partant, il faut retenir qu'en principe l'**État requis doit se fier au contenu de la demande étrangère**. Seuls sont exceptés les cas où la prise en compte d'un fait notoire fait apparaître d'emblée que les indications fournies sont manifestement

erronées ou que l'État requis soupçonne l'existence d'une situation visée à l'art. 7 LAAF.

En l'espèce, le rôle de la Suisse en tant qu'État requis doit se limiter à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'État requérant recourt correspond à un des critères prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (cf. art. 4 par. 2 CDI-FR). Dès lors que la demande française se fonde sur deux critères de rattachement prévus par la Convention (le foyer et le séjour) et qu'elle respecte l'ensemble des conditions de forme prévues à l'art. 28 CDI-F et au Protocole additionnel, **c'est à bon droit que l'AFC n'a pas remis en doute les indications contenues dans la demande du fisc français**. Dans la mesure où ces informations sont suffisantes à démontrer la pertinence vraisemblable des informations requises, l'**assistance devait être accordée**.

S'agissant de l'**étendue de la documentation à transmettre**, le Tribunal administratif fédéral a retenu que la remise de l'ensemble de la documentation relative aux deux comptes dépassait le cadre légal, notamment en raison du fait qu'elle contenait des informations de tiers non visés par la demande (art. 4 al. 3 LAAF et art. 28 par. 3 CDI-F).

Le Tribunal fédéral rappelle que le secret bancaire ne permet plus de s'opposer à l'assistance administrative entre États, et ce, même en cas de simple soustraction fiscale. Le principe est exprimé à l'art. 28 par. 5 CDI-F, d'après lequel en aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque ou un autre établissement financier. La disposition prévoit en outre que "les autorités fiscales de l'État contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe". La Cour parvient à la conclusion que **cette norme est directement applicable (*self executing*)**, de sorte que l'AFC a les pouvoirs procéduraux nécessaires pour exiger des banques la transmission de toute documentation remplissant l'exigence de la pertinence vraisemblable. L'art. 28 par. 3 CDI-F ne représente donc pas un obstacle à la transmission de l'ensemble de la documentation requise par l'autorité française. Il en va de même de l'art. 4 al. 3 LAAF, qu'on doit **interpréter de manière restrictive**, l'esprit de la loi étant de permettre un échange de renseignements aussi large que possible. Dans le cadre d'une pesée des intérêts, l'État requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernées lorsque celles-ci sont sans incidence sur la demande. Or, en l'espèce, l'**identité des personnes figurant sur la liste des transactions relatives aux comptes bancaires peut dévoiler d'importantes informations** qui permettraient à l'autorité française de déterminer l'assiette de l'impôt dû par le couple. Pour ce motif également il se justifie de remettre à l'autorité requérante l'ensemble de la documentation relative aux deux comptes détenus par les époux.

En résumé, la pertinence vraisemblable des informations requises par l'autorité fiscale française est démontrée, y compris en ce qui concerne les informations touchant des tiers qui ne sont pas directement visés par la demande d'entraide. Ainsi, le recours est admis et l'arrêt du Tribunal administratif fédéral annulé.

Note

Le Tribunal fédéral ne se prononce pas sur la possibilité de requérir des informations concernant des **comptes détenus de manière indirecte** par les contribuables faisant l'objet de la demande. En effet, en l'espèce les époux ne possédaient pas de tels comptes, de sorte que la question ne se posait qu'abstraitement. D'importance non négligeable, **cette question demeure ainsi controversée** (cf. TAF, 16.04.20115, A-5090/2014, A-5135/2014, attaqué devant le Tribunal fédéral).