

L'Etat requis peut-il imposer des obligations supplémentaires à l'Etat requérant ?

Par Romain Masson le 7 novembre 2017

Par un arrêt [n° 2C_1162/2016](#) rendu le 4 octobre 2017, le Tribunal fédéral a estimé que l'autorité requise d'une demande d'assistance administrative n'a pas à demander à l'autorité requérante la justification des soupçons pour chacune des années visées par la demande de renseignements.

En l'espèce, l'Inde a adressé, en 2015, à l'administration fédérale des contributions une demande d'assistance administrative en matière fiscale. En 2016, l'administration fédérale a décidé d'accorder à l'Inde les renseignements demandés mais en limitant la transmission des informations à compter du 1^{er} avril 2011 (l'Inde demandait aussi des renseignements antérieurement à cette date), et ce en vertu de l'article 26 de la CDI CH-IN (c. 4.1 ; sur l'application dans le temps de la CDI CH-IN, voir TAF, [n° A-4232/2013](#), 17 déc. 2013, c. 6.2.4.2).

Le TAF avait admis le recours de la personne visée par l'assistance administrative et avait annulé la décision de l'administration fédérale au motif que la demande de renseignements ne remplissait pas la condition de la pertinence vraisemblable car l'autorité requérante ne justifiait pas d'un soupçon pour chacune des années visées par la demande d'assistance (c. 1.2.2).

En effet, selon le TAF, « la demande ne précisait pas dans quelle mesure cette enquête portait sur les périodes fiscales 2011 et suivantes » (c. 6.1.). Or, selon l'administration fédérale, ce faisant le Tribunal administratif fédéral a exigé que l'Etat requérant fournisse des explications spécifiques s'agissant du déroulement de l'enquête fiscale qu'il a menée, ce qui aurait introduit une condition à l'échange de renseignements qui ne serait pas prévue par la CDI CH-IN » (c. 6.1.).

Pour résoudre le litige, le TF s'est basé sur le terrain de la condition de la pertinence vraisemblable, « clé de voûte de l'échange de renseignements » (c. 6.3). Cette condition est réputée réalisée « si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Mais « il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête » (c. 6.3).

Ainsi, selon le TF, « pour être pleinement recevable, une demande d'assistance administrative doit, d'une part, intervenir en lien avec une enquête ou un contrôle menés à l'encontre du

contribuable visé et, d'autre part, requérir des renseignements qui présentent un lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande » (c. 9.1.3). Le TF fait donc pleinement jouer le principe de confiance entre Etats car selon ce principe il n'existe « aucune raison de mettre en doute l'exposé des faits et les déclarations d'autres Etats » (TAF, [n° B-7195/2015](#), 25 janv. 2016). Il annule en conséquence l'arrêt du TAF et confirme la décision de transmission des informations.

A travers cet arrêt, le TF met en exergue l'intérêt de la pertinence vraisemblable qui introduit une double limitation des pouvoirs des Etats requis et requérant :

- Le premier, grâce à la pertinence vraisemblable, « se limite à vérifier si les documents demandés par l'Etat requérant 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. L'autorité requise ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants » (c. 6.3). En effet, « ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir » (c. 6.3. ; voir aussi ATF [142 II 161](#), c. 2.1.1).
- Le second, à cause de la pertinence vraisemblable, ne peut pas aller à la pêche aux renseignements (c. 9.1.2) : « la notion de pêche aux renseignements constitue une limite matérielle à la fourniture de renseignements vraisemblablement pertinents, en ce sens que si la transmission de renseignements doit être admise largement, elle ne doit pas pour autant permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements (vraisemblablement pertinents) qui n'ont pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande et son objectif fiscal ».

Cet arrêt appelle par ailleurs deux observations :

- Le TF ne s'est en l'espèce fondé que sur des considérations de pertinence vraisemblable pour juger recevable une demande d'assistance administrative, sans évoquer, même à titre incident, le respect des principes de spécialité et de confidentialité pourtant essentiels à l'échange de renseignements. Ces principes ne sont certes pas invoqués par les parties en l'espèce, mais, dans son considérant 9.1.3 cité *supra*, le TF semble juger recevable une demande d'assistance administrative à la seule condition de la pertinence vraisemblable, ce qui évidemment n'est pas le cas car l'article 26 al. 3 let. a du modèle OCDE précise bien que l'Etat requis n'a pas à prendre des mesures en contradiction avec sa législation. En conséquence, on comprend que la spécialité et la confidentialité ne sont pas écartées par le juge, mais une mention aurait pu être la bienvenue.
 - Le TF interprète par cet arrêt le droit de l'assistance administrative comme une interdiction faite à l'Etat requis de mettre des obligations supplémentaires à la charge de l'Etat requérant, en indiquant qu'en l'espèce cela n'était pas prévu par la CDI CH-IN. Ainsi, seules les CDI pourraient aménager des telles obligations.
-

Reproduction autorisée avec la référence suivante: Romain Masson, L'Etat requis peut-il imposer des obligations supplémentaires à l'Etat requérant ?, publié le 7 novembre 2017 par le Centre de droit bancaire et financier, <https://cdbf.ch/fr/988/>