

Mélanges en l'honneur de Claude Rouiller

Antoine Eigenmann
Charles Poncet
Bernard Ziegler
Éditeurs

Helbing Lichtenhahn

Fishing expedition et demandes groupées

L'interdiction de la fishing expedition dans la coopération internationale en matière fiscale

PAOLO BERNASCONI, professeur, Dr h.c. et

SIMONE SCHÜRCH, MLaw, avocat stagiaire à Genève*

Plan

- I. Introduction
- II. Demandes groupées dans la coopération internationale en matière fiscale
 - A. Définition et base légale des demandes groupées
 - B. Règlementation des demandes groupées
- III. Portée de l'interdiction de la *fishing expedition* dans la coopération internationale en matière fiscale
 - A. Définition de *fishing expedition*
 - B. L'interdiction de la *fishing expedition*
 - 1. Portée générale de l'interdiction de la *fishing expedition*
 - 2. Interdiction de la *fishing expedition* dans la coopération internationale en matière fiscale
- IV. Délimitation entre la *fishing expedition* et les demandes groupées
- V. Perspectives

Bibliographie

P. BERNASCONI/S. SCHÜRCH, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera – Norme e prassi recenti ed imminenti*, in *Rivista di diritto tributario*, Bologne 2016, p. 109 ss; P. BERNASCONI, *Banche e imprese nel procedimento penale – Strategie di diritto penale, civile, bancario, fiscale e rogatorio*, Serie CFP, Collana blu, vol. 11, Bâle 2011; P. BISCHOFF, art. 1-12 *Convention relative au blanchiment*, in S. Heimgartner/M. Niggli (éd.), *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Bâle 2015 (cité: BSK IRSG/GwÜ-BISCHOFF); A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/F. MEYER/M. SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe*, 2^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2015; M. ENGLER, art. 17a, art. 28, art. 41 EIMP, in S. Heimgartner/M. Niggli (éd.), *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Bâle 2015 (cité: BSK IRSG/GwÜ-ENGLER); D. GASSER/B. RICKLI, *Schweizerische Zivilprozessordnung*, 2^e éd., Zurich/Saint-Gall 2014; A. M. GLUTZ, art. 9, art. 67a EIMP, in S. Heimgartner/M. Niggli (éd.), *Basler Kommentar, Internationales Strafrecht*, Bâle 2015 (cité: BSK IRSG/GwÜ-GLUTZ); P. HINNY, *Gruppenanfragen und Fishing Expeditions, Fragen zur Zulässigkeit und gegenseitigen Abgrenzung im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen – BVGer A-737/2012 (5.4.2012)/« CS-Urteil » (DBA-US)*, in *IFF Forum*

* La présente contribution est issue de l'article suivant, bien plus ample: PAOLO BERNASCONI/SIMONE SCHÜRCH, *Fishing expedition e rogatorie di gruppo nella cooperazione internazionale con la Svizzera – Norme e prassi recenti ed imminenti*, in *Rivista di diritto tributario*, Bologne 2016, p. 109 ss.

für Steuerrecht (FStR) 2012/03, p. 227 ss; D. HOLENSTEIN, in M. Zweifel/M. Beusch/R. Matteotti (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Bâle 2014; P. GUYAN, Klärung der Aussichten gemäss Art. 158 Abs. 1 lit. b ZPO, in RSCP 3/2015, p. 271 ss; L. KILLIAS/M. KRAMER/T. ROHNER, Gewährt Art. 158 ZPO eine « pre-trial discovery » nach US-amerikanischem Recht?, in *Innovatives Recht, Festschrift für Ivo Schwander*, Zurich/Saint-Gall 2011, p. 933 ss; S. KUSTER, art. 75-80a EIMP, in S. Heimgartner/M. Niggli (éd.), *Basler Kommentar Internationales Strafrecht*, Bâle 2015 (cité: BSK IRSG/GwÜ-KUSTER); F. MEYER, in K. Ambos/S. König/P. Rackow (éd.), *Nomos Kommentar, Rechtshilferecht in Strafsachen*, Baden Baden 2015; G. MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen: Das Verbot der fishing expedition und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in ASA 80, p. 143 ss; X. OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in IFF Forum für Steuerrecht (FStR) 2012/1, p. 4 ss; X. OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009, in ASA 82, p. 433 ss (cité: OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées); A. OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Berne 2015; D. OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, Fribourg 2015; A. PEDROLI, L'assistenza delle autorità amministrative e giudiziarie nei confronti del fisco, in ASA 72, p. 177 ss; C. SCHODER, StAhiG Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, Zurich 2014; R. SCHWEIZER, Zulassung von sog. Gruppenanfragen ohne zurechenbare Verdachtsgründe in der Steuerstrafrechtshilfe gegenüber den USA?, in Jusletter 27.02.2012; M. SIMONEK, *Fishing expeditions* in Steuersachen, in *Liber amicorum für Andreas Donatsch*, Zurich 2012, p. 891 ss; F. TREZZINI, Provvedimenti cautelari, Lugano 2015; F. TREZZINI, in B. Cocchi/F. Trezzini/G. A. Bernasconi (éd.), *Commentario al Codice di diritto processuale svizzero*, Lugano 2011 (cité: TREZZINI, *Commentario*); M. WIECKOWSKA, in K. Ambos/S. König/P. Rackow (éd.), *Nomos Kommentar, Rechtshilferecht in Strafsachen*, Baden Baden 2015; R. ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4^e éd., Berne 2014.

I. Introduction

L'érosion constante du secret bancaire en faveur de procédures fiscales étrangères ne comporte pas la mise en déroute d'autres principes bien plus importants pour le système juridique suisse. La jurisprudence fédérale dont notre ami Rouiller a été un porte-drapeau inlassable a joué un rôle de première importance dans la défense de ces principes, y compris dans le cadre de la coopération internationale en matière fiscale et de l'escalade du conflit entre le fisc des États-Unis et les banques suisses. Cette fonction demeurera fondamentale également en lien avec la mise en œuvre des outils les plus récents, dont les demandes groupées.

II. Demandes groupées dans la coopération internationale en matière fiscale

A. Définition et base légale des demandes groupées

L'art. 3c LAAF prévoit la définition suivante de « demande groupée » :

« une demande d'assistance administrative qui exige des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide de données précises »¹.

Dans le texte de la première version de la LAAF, la demande groupée n'était pas prévue de façon explicite. Il a fallu attendre le moment où les demandes groupées ont été reconnues comme faisant partie du standard minimal de l'OCDE dans le cadre du Commentaire concernant l'art. 26 MC-OCDE pour que la définition apparaisse dans la loi².

La demande groupée a introduit un élément nouveau dans le cadre de la coopération internationale en matière administrative et fiscale : en effet, traditionnellement, une demande d'entraide devait contenir toutes les indications qui permettaient de déterminer avec un degré de certitude le plus haut possible l'identité des personnes faisant l'objet de la procédure. Il pouvait s'agir aussi de plusieurs personnes, mais celles-ci devaient être toujours identifiées ou identifiables. Certes, dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale la pratique constante accepte des demandes même contre une ou plusieurs personnes qui demeurent encore inconnues³. Toutefois, cette possibilité n'apparaît pas applicable par analogie à la coopération internationale en matière fiscale dans la mesure où, nécessairement, l'autorité fiscale requérante doit avoir identifié la ou les personnes soumises à sa souveraineté fiscale qui font l'objet d'une procédure de vérification ou d'infraction.

Depuis des années, selon la pratique constante, l'identification de la ou des personnes faisant l'objet d'une procédure d'entraide dans l'État requis peut se faire par des moyens autres que par la simple indication du nom et prénom, en admettant aussi, par exemple, l'identification par le truchement du numéro de sécurité sociale, du numéro d'un compte bancaire ou d'indicateurs ayant

1 Cette définition a été introduite par le ch. I de la loi fédérale du 21 mars 2014, en vigueur depuis le 1^{er} août 2014 (RO 2014 2309; FF 2013 7501).

2 « *Gruppenersuchen: Amtshilfeersuchen, mit welchen Informationen über mehrere Personen verlangt werden, die nach einem identischen Verhaltensmuster vorgegangen sind und anhand präziser Angaben identifizierbar sind* » ; « *domanda raggruppata: una domanda di assistenza amministrativa con la quale si richiedono informazioni su più persone che hanno agito secondo lo stesso modello di comportamento e sono identificabili in base a indicazioni precise* » ; « *group requests are administrative assistance requests for information on two or more people with identical behaviour patterns who are identifiable by means of precise details* ».

3 Cf. art. 28 al. 2 let. d EIMP ; ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; TPF RR.2010.191 du 22 novembre 2010 consid. 2.1.

une fonction similaire⁴. Les nombreuses conventions contre la double imposition révisées après le 13 mars 2009 précisent de manière explicite que l'exigence d'indiquer le nom du contribuable ne doit pas être interprétée de façon à constituer un obstacle à une transmission efficace de moyens de preuve (clause « *antifrustration* »)⁵. Il est à relever que cet élargissement avait déjà été pratiqué dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale⁶.

Le droit interne suisse a repris ce principe à l'art. 6 al. 2 lit. a LAAF, d'après lequel la demande d'entraide doit comprendre, parmi les autres indications, « *l'identité de la personne concernée, cette identification pouvant aussi s'effectuer autrement que par la simple indication du nom et de l'adresse* »⁷. On peut encore rappeler que la lit. e de ce même art. 6 al. 2 LAAF assouplit, elle aussi, l'exigence d'indiquer le nom et l'adresse des détenteurs supposés des renseignements (ils doivent être indiqués « *dans la mesure où ils sont connus* », « *soweit bekannt* »). Il apparaît dès lors que l'identification des personnes touchées et l'indication de leurs nominatifs sont désormais deux choses bien distinctes, la deuxième n'étant qu'une modalité pour satisfaire à la première.

B. Réglementation des demandes groupées

Les demandes groupées sont soumises aux règles prévues pour les demandes d'entraide ordinaires, dont notamment :

- a) obligation de contenir les indications prévues par la convention applicable ou les informations d'après la liste prévue à l'art. 6 al. 2 LAAF ;
- b) non-entrée en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes (art. 7 LAAF) :
 - « a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves ;
 - b. elle porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable ;

⁴ Message du Conseil fédéral concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011 (FF 2011 5771 ss, p. 5784 ss) (cité : Message LAAF) ; TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.4.2.

⁵ Voir par exemple les révisions concernant les Conventions contre la double imposition avec l'Allemagne, l'Autriche, le Danemark, l'Espagne, la Grande-Bretagne, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas. Voir également le Message du Conseil fédéral du 6 avril 2011 concernant un complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 (FF 2011 3519 ss, p. 3526).

⁶ ZIMMERMANN, note marginale 457, p. 291 ; cf. par analogie ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 9.1.

⁷ L'art. 10 du Protocole modifiant la CDI entre la Suisse et la France ne contient pas une clause analogue à celle qui était prévue à l'égard d'autres États, le nom et l'adresse de la personne touchée étant encore obligatoirement requis (lit. a). Néanmoins, ceci n'empêche pas l'application de l'art. 6 al. 2 let. a LAAF, s'agissant d'un principe conforme aux standards OCDE ; cf. HOLENSTEIN, n. 198 ad art. 26 MC-OCDE.

- c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse*»⁸.
- c) possibilité d'appliquer des mesures de contrainte dans le but d'exécuter la demande d'entraide, ainsi que prévu par l'art. 13 LAAF;
 - d) droit d'information des personnes habilitées à recourir en conformité avec l'art. 14 LAAF; cet article a dû être complété par le droit d'information en cas de demandes groupées selon l'art. 14a LAAF afin de tenir compte du fait que dans ce cas l'identité des personnes habilitées à recourir n'est pas connue par l'autorité requérante⁹;
 - e) limitation du droit d'information des personnes habilitées à recourir, et ceci selon l'art. 21a LAAF.

À l'exception de la modalité spéciale d'information telle que prévue par l'art. 14a LAAF à l'égard des personnes concernées par une demande groupée, la seule disposition qui concerne spécifiquement les demandes groupées est l'art. 1 al. 1 OAAF¹⁰, d'après lequel:

«¹ Les demandes groupées visées à l'art. 3, let. c, LAAF sont admises pour les renseignements relatifs à des faits survenus à partir du 1^{er} février 2013.

² Les dispositions dérogatoires de la convention applicable au cas particulier sont réservées. »

On notera que la limitation temporelle prévue ne pourra pas être opposée aux demandes d'entraide qui se fondent sur des conventions contre la double imposition entrées en vigueur avant le 1^{er} février 2013, pour autant que celles-ci prévoyaient déjà la possibilité d'identifier les personnes impliquées d'une autre façon que par l'indication de leur nom et adresse¹¹. Cette solution tient compte du principe selon lequel le droit international prime sur le droit interne suisse.

- 8 Voir TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 ayant annulé la Décision de l'AFC qui avait accepté la demande d'entraide du 23 décembre 2013 de la Direction générale des Finances publiques française (attaqué devant le TF); le Tribunal administratif fédéral avait statué qu'il n'était pas possible d'exclure que la demande d'entraide française était fondée sur des renseignements parvenus à l'autorité judiciaire pénale française par le truchement des personnes qui les avaient soustraits auprès de UBS France.
- 9 Cette modalité a déjà été suivie par l'AFC lors de l'exécution de demandes d'entraide provenant de l'Allemagne ainsi que de l'exécution de la demande d'entraide du 23 juillet 2015 du fisc des Pays-Bas, ce qui eut lieu moyennant publication dans la Feuille fédérale du 22 septembre 2015 (FF 2015 6340).
- 10 Ordonnance sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 20 août 2014, RS 651.11, entrée en vigueur avec effet rétroactif le 1^{er} août 2014; cette ordonnance a abrogé l'ordonnance du 16 janvier 2013 relative à l'assistance administrative en cas de demandes groupées d'après les conventions fiscales internationales, RO 2013 245.
- 11 Cela permet ainsi d'identifier les personnes touchées moyennant la description de modèles de comportement. Cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.4; OBERSON, L'admissibilité des demandes

Par analogie à la pratique de la coopération internationale en matière pénale, l'autorité fiscale suisse requise est en principe liée à la description des faits de la demande étrangère, sauf erreur manifeste, lacune ou contradiction¹²; elle n'est donc pas soumise à l'obligation de se fier aveuglément au contenu de la demande d'entraide¹³. La preuve absolue de l'état de fait n'est toutefois pas nécessaire, la démonstration de l'existence d'indices concrets à cet effet étant suffisante¹⁴. Dès lors, même sous l'angle de la fiabilité du contenu de la demande étrangère, on retrouve pour l'essentiel les principes de la coopération internationale en matière pénale¹⁵.

Le critère de la pertinence vraisemblable prévu à l'art. 26 MC-OCDE est un élément essentiel du système actuel de coopération sur demande entre États. Toute évolution législative et jurisprudentielle dans le domaine a en définitive pour but de concrétiser sa portée au niveau interne. Ainsi, la notion de pertinence vraisemblable a été reprise textuellement à l'art. 17 al. 2 LAAF de la façon suivante :

« L'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle les extrait ou les rend anonymes. »

La jurisprudence fédérale concernant cette condition se montre très précise et méticuleuse, ainsi que cela ressort notamment de la casuistique suivante :

- a) Rejet du recours présenté par un citoyen espagnol et par des sociétés contrôlées par celui-ci, considérant que l'autorité espagnole avait étayé des indices suffisants pour soupçonner que le recourant était domicilié en Espagne et non en Suisse. L'autorité fiscale espagnole avait démontré que les membres de la famille du recourant étaient résidents en Espagne, en indiquant le nom de sociétés et de comptes bancaires en lien avec lui à la charge desquels étaient effectués régulièrement des transferts en faveur du recourant et des membres de sa famille¹⁶.
- b) Une demande d'entraide française n'a pas été exécutée au motif que l'autorité requérante n'avait pas démontré d'une façon suffisante que les personnes intéressées résidaient en France plutôt qu'en Suisse. Par conséquent, on a considéré que les renseignements concernant les comptes bancaires en

dites groupées, p. 444, 446, 447, 449; cf. aussi OSWALD, n. 818, qui se montre critique à l'égard de cette approche.

12 TAF A-3294/2014 du 08 décembre 2014 consid. 2.3.5; TAF A-5090/2014 du 16 avril 2015 consid. 4.2.5; TAF A-1606/2014 du 07 octobre 2014 consid. 3.3; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3.

13 TAF A-6600/2014 du 06 juillet 2009 consid. 9; TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7.

14 TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.7; TAF A-3294/2014 du 08 décembre 2014 consid. 2.3.5; TAF A-5090/2014 du 16 avril 2015 consid. 4.2.5; TAF A-1606/2014 du 07 octobre 2014 consid. 3.3; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3.

15 TAF A-5390/2013 du 06 janvier 2014 consid. 5.1.3.

16 TAF A-6547/2013 du 11 février 2014.

- Suisse n'étaient pas vraisemblablement pertinents pour les fins de l'enquête fiscale française¹⁷.
- c) Une demande d'entraide norvégienne a été exécutée concernant les moyens de preuve relatifs au compte bancaire d'une société tierce sise en Suisse, compte qui avait été utilisé par la personne concernée suspectée d'être soumise à la souveraineté fiscale norvégienne. Le recours avait été interjeté par ladite société, dont la personne suspectée était président du conseil d'administration avec pouvoir de signature au nom et pour le compte de la société elle-même¹⁸.
 - d) Une demande d'entraide de l'autorité fiscale des Pays-Bas n'a pas été exécutée puisqu'elle concernait des renseignements sur des personnes tierces qui avaient un droit de signature auprès des comptes bancaires d'un contribuable faisant l'objet d'une procédure fiscale entamée contre lui aux Pays-Bas. Les renseignements relatifs aux ayants droit de signature ainsi qu'aux ayants droit économiques de ces comptes ont été considérés comme touchant des personnes non concernées par la demande (art. 4 al. 2 LAAF)¹⁹. La question de savoir si la demande hollandaise constituait également une *fishing expedition* a toutefois été laissée ouverte.
 - e) Une demande d'entraide française présentée contre deux contribuables français dans le but d'obtenir des renseignements concernant les comptes bancaires dont ceux-ci étaient ayants droit de signature et/ou bénéficiaires économiques a été rejetée. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que la titularité d'une procuration n'était pas vraisemblablement pertinente dans l'intérêt de la procédure entamée à l'étranger²⁰.

III. Portée de l'interdiction de la *fishing expedition* dans la coopération internationale en matière fiscale

A. Définition de *fishing expedition*

Le terme de *fishing expedition*²¹ désigne une méthode d'investigation et plus précisément toute mesure ordonnée de la part d'une autorité dans le but de recueillir des indices ou des moyens de preuve concernant une conduite répréhensible déterminée, sans qu'il n'existe encore des indices suffisamment objec-

17 TAF A-3294/2014 du 08 décembre 2014 consid. 3.2.4.

18 TAF A-38/2014 du 01 avril 2014 consid. 4.3.

19 TAF A-1606/2014 du 07 octobre 2014 consid. 6.3.2.

20 TAF A-5090/2014 du 16 avril 2015 consid. 5.2, contre lequel a été interjeté un recours au Tribunal fédéral.

21 On utilise le terme anglais de *fishing expedition* parce qu'il a acquis une diffusion très ample pour définir des moyens d'enquête qui tombent sous la notion de « *Beweisausschaffung, Beweisausforschung, Ermittlungen aufs Geratewohl, pêche aux renseignements, recherche à l'aveuglette, recherche indiscriminée de preuves, ricerca indiscriminata di prove* ».

tifs et concrets de l'existence d'une telle conduite²². Il s'agit d'une notion juridique indéterminée pour laquelle il n'existe pas encore de véritable définition légale²³ ni de définition acquise dans la doctrine et dans la jurisprudence.

Même dans le cadre de l'art. 7 lit. a LAAF le terme utilisé n'est guère plus clair :

« Il n'est pas entré en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes :

a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves ».

Cette circonlocution est déroutante²⁴. En effet, toute demande d'entraide et de coopération internationale a pour but, de par sa nature, de faciliter une procédure entamée à l'étranger « à des fins de recherche de preuves ». Le texte aurait été plus précis en employant la formulation « à des fins de recherche indiscriminée de preuves » ou bien « à des fins d'aller à la pêche aux preuves ».

Un élément caractérisant la *fishing expedition* est celui de l'absence d'indices suffisamment concrets concernant l'existence d'un fait déterminé ou d'un comportement déterminé faisant l'objet d'une enquête²⁵. Il est constant dans toute enquête, tant au niveau national qu'international, que l'autorité pénale aille à la recherche de moyens de preuve sur la base de certains indices. À l'inverse, la *fishing expedition* a lieu en l'absence de circonstances de fait qui permettent de présumer l'existence d'un fait ou d'une conduite sur la base de connaissances et d'expériences. Ces concepts ont été élaborés depuis des décennies dans le cadre de la doctrine et de la jurisprudence en application de la procédure pénale au niveau national et international²⁶.

22 Cf. TPF RR.2015.73 du 11 juin 2015 consid. 4.1.

23 À l'exception de l'art. 10 de l'Avenant modifiant la Convention pour la double imposition avec la France du 27.08.2009, en vigueur depuis le 04.11.2010, qui interdit explicitement aux Etats contractants « d'aller à la pêche de renseignements » (soit en italien : « *ricerca generalizzata e indiscriminata di informazioni* », en allemand : « *Beweisbeforsungen* »).

24 La même circonlocution a été utilisée dans la version en langue italienne : « *non si entra nel merito della domanda se : a. è stata presentata allo scopo di ricercare prove* ».

25 « *Das Vorhandensein konkreter Anhaltspunkte (individueller und konkreter Verdacht) ist zwingende Voraussetzung* », MEYER, Hauptteil 1 n. 234, p. 139.

26 ATF 137 I 218 consid. 2.3.2; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5. « *Das Erfordernis des « hinreichenden Tatverdachts » (art. 197 Abs. 1 lit. b StPO) konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip, Eingriffe ohne einen genügenden (vorbestehenden) Verdacht verletzen auch die Unschuldsvermutung, was GFELLER treffend als « das eigentliche Skandalon der Beweisbeforschung » bezeichnet. Fehlt ein « hinreichender Tatverdacht » so liegt eine unverhältnismässige Beweisbeforschung (« fishing expedition ») vor, die zu einem Verwertungsverbot führt. Das Bundesgericht definiert die Beweisbeforschung folgendermassen : « Es dürfen keine strafprozessualen Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks Begründung eines Verdachts durchgeführt werden, ohne vorhergehende konkrete Anhaltspunkte nach Gegenstand und Person (ATF 103 Ia 206 E. 6, H. v. Verf.) », BSK IRSG/GwÜ-GLUTZ, n. 21 ad art. 9 IRSG.*

Un critère pratiquement identique a été repris par la doctrine et la jurisprudence dans le cadre de la coopération internationale en matière administrative²⁷; l'absence d'indices concrets (« *Anfragen auf Geratewohl ohne konkrete Verdachtsmomente* ») a déjà été examinée plusieurs fois dans la jurisprudence fédérale²⁸.

L'élément distinctif de l'absence d'indices suffisamment concrets a été précisé et quelque peu élargi au niveau de l'OCDE. D'après l'art. 26 MC-OCDE les autorités compétentes des États contractants se transmettent des renseignements « *as is foreseeably relevant* » dans le but d'appliquer les dispositions des conventions. Ce même concept de pertinence entre l'objet de la procédure menée à l'étranger, d'une part, et l'objet de la demande de coopération, d'autre part, ressort *a contrario* de la définition suivante de *fishing expedition*: « *speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation* »²⁹. Ce critère de la « *voraussichtliche Erheblichkeit*³⁰ » (pertinence vraisemblable) avait déjà été élaboré dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale, à laquelle il sera souvent utile de se référer dans la tentative de résoudre d'éventuels cas limites par rapport à la coopération internationale en matière fiscale.

B. L'interdiction de la fishing expedition

1. Portée générale de l'interdiction de la fishing expedition

Dans le cadre d'une procédure pénale interne, l'interdiction de la *fishing expedition* marque la limite à l'égard de la maxime inquisitoire³¹; il s'agit d'interdire que l'autorité pénale puisse recueillir des moyens de preuve « *à l'aveuglette* » (« *planlos* »), en l'absence d'indices suffisants d'infraction pénale³². La doctrine et la jurisprudence relatives à la portée de l'interdiction de la *fishing expedition* dans la procédure pénale suisse représentent une source interprétative en ce qui concerne l'entraide internationale en matière pénale, ce grâce à l'applicabilité, bien que seulement à titre subsidiaire, du Code de procédure pénale suisse (cf. art. 54 CPP).

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de statuer que les conditions élaborées dans le cadre de la coopération internationale en matière pénale pouvaient être

27 En ce qui concerne la coopération internationale en matière administrative, cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1; ATF 125 II 65 consid. 6a; TAF A-737/2012 du 05 avril 2012 consid. 6 et les références citées.

28 ATF 125 II 250 consid. 5b; ATF 116 Ib 68 consid. 3; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3; TAF A-737/2012 du 05 avril 2012 consid. 6.1.1 et 6.2.1; TAF A-7342/2008 et TAF A-7426/2008 du 05 mars 2009 consid. 4.4.1; cf. aussi ATF 137 I 218; BERNASCONI, p. 561.

29 Commentaire de l'art. 26 MC-OCDE, version du 15.07.2014 (disponible sous www.oecd.org).

30 « *Voraussichtliche Erheblichkeit* », cf. WIECKOWSKA, Hauptteil 4 n. 714, p. 1011.

31 Cf. DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, p. 140.

32 ATF 137 I 218 consid. 2.3.2 et les références citées.

appliquées par analogie aux demandes d'entraide internationale en matière fiscale³³. Cette règle demeure valable, pour autant que la LAAF et la jurisprudence y relative n'aient pas réglementé le domaine de manière exhaustive.

La jurisprudence fédérale relative à l'entraide internationale en matière pénale a été appelée à traiter maintes fois de l'objection tirée de l'interdiction de la *fishing expedition*. Partant, on dispose d'une très large casuistique. L'un des rares cas dans lequel le Tribunal fédéral a reconnu l'existence d'une *fishing expedition* est celui de la demande d'entraide russe dans l'intérêt de la procédure contre Mikhaïl Khodorkovsky, laquelle a par conséquent été rejetée³⁴. La doctrine arrive jusqu'à recommander que l'Office fédéral de la justice n'entre même pas en matière lorsqu'il s'avère qu'une demande d'entraide est constitutive d'une *fishing expedition*³⁵.

De toute manière, même le principe de faveur (« *Gültigkeitsprinzip, Prinzip der grösstmöglichen Kooperation* ») selon lequel la coopération internationale doit être concédée de la façon la plus ample possible, ainsi qu'il est prévu notamment dans le préambule des conventions internationales et des traités bilatéraux, trouve sa limite dans l'interdiction de la *fishing expedition*³⁶.

En général, l'interdiction de la *fishing expedition* repose sur le respect du principe de proportionnalité. Au niveau de la procédure pénale suisse, ce principe est concrétisé par l'art. 197 al. 1 lit. b CPP, d'après lequel les mesures de contrainte ne peuvent être prises qu'à la condition que « *des soupçons suffisant laissent présumer une infraction* ». Au niveau de la coopération internationale en matière pénale, doctrine et jurisprudence reconnaissent aujourd'hui unanimement l'applicabilité du principe de proportionnalité à partir de l'art. 63 al. 1 EIMP, selon lequel ne sont transmis à l'étranger que les informations, moyens de preuve et actes de procédure qui apparaissent « *nécessaires* » dans l'intérêt de la procédure pénale étrangère³⁷. Si la jurisprudence continue de répéter que la question de la nécessité et de l'utilité des renseignements et moyens

33 TF 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 3.

34 TF 1A.215/2005 du 04 janvier 2006 consid. 3.9 ss : « *Il en résulte qu'en dépit d'abondantes redites, l'exposé des faits fourni par l'autorité requérante ne satisfait pas aux exigences posées aux art. 14 CEEJ et 28 EIMP. Il s'apparente bien plutôt à une recherche indéterminée de moyens de preuve, pour laquelle la Suisse ne saurait accorder sa collaboration* ».

35 « *Falls ein Ersuchen offensichtlich als Fishing Expedition einzustufen ist, leitet das BJ es ebenfalls nicht weiter, sondern teilt der ersuchenden ausländischen Behörde mit, dass die verlangten Rechtshilfemassnahmen nicht vorgenommen werden können* », BSK IRSG/GwÜ-KUSTER, n. 5 ad art. 78 EIMP.

36 « *Als Grundlage für sog. «Fishing Expeditions» (unspezifische Ermittlungen, die ohne einen konkreten Tatverdacht aufs Geratewohl hin vorgenommen werden) lässt sich die Bestimmung freilich nicht heranziehen; solche werden vom Anwendungsbereich des Übereinkommens nicht abgedeckt* », BSK IRSG/GwÜ-BISCHOFF, n. 3 ad art. 7 Convention relative au blanchiment.

37 ATF 127 II 151 consid. 5b.

de preuve requis doit être laissée à l'appréciation des autorités requérantes³⁸, il n'en demeure pas moins que la demande d'entraide doit être rejetée si les moyens de preuve et renseignements requis sont manifestement sans rapport avec l'infraction poursuivie à l'étranger et par conséquent doivent être considérés comme inadéquats à faire progresser l'enquête étrangère³⁹.

La méthode pour s'assurer du respect du principe de la proportionnalité, et donc de l'interdiction de la *fishing expedition*, consiste à exiger le respect des formalités concernant l'exposé des faits essentiels tel que cela est prévu à l'art. 28 al. 3 lit. a EIMP⁴⁰. Les informations qui doivent être obligatoirement mentionnées dans la demande d'entraide sont en outre indiquées dans les conventions et les traités bilatéraux, par exemple à l'art. 14 de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20.04.1959⁴¹.

Des éléments d'interprétation utiles peuvent être également tirés de la doctrine et de la jurisprudence relatives à l'entraide en matière fiscale avec les autorités administratives et judiciaires (art. 112 LIFD) et entre autorités fiscales (art. 111 LIFD). La jurisprudence fédérale applique le critère de la nécessité des renseignements et des documents requis ainsi que prévu par ces dispositions. En règle générale, le Tribunal fédéral n'a jamais perdu l'occasion de rappeler l'interdiction de la *fishing expedition*. Cela étant, dans les faits il a admis généreusement les requêtes de la part des autorités fiscales suisses, et ce même à l'égard de la documentation couverte par le secret bancaire, pour autant qu'elle eût été obtenue de façon légitime par l'autorité pénale⁴².

À titre d'exemple, une demande d'entraide interne a été admise concernant les actes des procédures pénales entamées par le Ministère public du canton de Berne contre le titulaire de sociétés qui garantissaient aux investisseurs des profits allant jusqu'au 10% des investissements; la disproportion entre la situation financière de cette société, d'une part, et les profits garantis, d'autre part, justifiaient l'accès aux actes de la procédure pénale de la part de l'autorité

38 ATF 136 IV 82 consid. 4.1; ATF 129 II 484 consid. 4.1; ATF 129 II 462 consid. 5; ATF 120 Ib 251 consid. 5b; cf. également Molo, p. 149; art. 28 al. 2 lit. d EIMP; TAF A-7342/2008 du 05 mars 2009 consid. 4.5.

39 «*Di modo che la domanda appare come il pretesto per una ricerca indeterminata di mezzi di prova*», ATF 136 IV 82 consid. 4.1; ATF 121 II 241 consid. 3a; ATF 120 Ib 251 consid. 5c.

40 «*Aus dem Erfordernis der Darstellung des wesentlichen Sachverhalts wird das Verbot der Beweisausforschung (sog. «Fishing Expedition») abgeleitet. Dieses richtet sich gegen Beweisaufnahmen «aufs Geratewohl». Strafprozessuale Untersuchungshandlungen zur Auffindung von Belastungsmaterial zwecks nachträglicher Begründung eines Tatverdachts sind unzulässig. Eine hinreichend präzise Umschreibung der Verdachtsgründe soll Missbräuche verhindern*», BSK IRSG/GwÜ-ENGLER, n. 15 ad art. 28 EIMP.

41 RS 0.351.1; HOLENSTEIN, n 211 ad art. 26 MC-OCDE; comme par exemple à l'art. 14 CEEJ; cf. ZIMMERMANN, p. 740 *in fine* et 291; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, p. 46 et 93.

42 ATF 134 II 318 consid. 6.1 et les références citées; ATF 124 II 58 consid. 3d; ATF 128 II 407 consid. 5.2.1: «*Verboten sind auf jedem Fall reine Beweisausforschungen (fishing expeditions)*»; TF du 29 septembre 1978, in ASA 48 p. 483 ss, RF 1980 p. 373 ss, consid. 3b.

fiscale⁴³. De même, une autre demande de l'autorité fiscale a été admise s'agissant de la procédure contre deux sociétés de gestion de patrimoines qui avaient distribué des profits annuels supérieurs à 10% malgré les importantes pertes enregistrées⁴⁴.

On notera que l'interdiction de la *fishing expedition* trouve sa place également dans la procédure civile suisse, notamment en lien avec l'édition de documents en application de l'art. 160 al. 1 lit. b CPC⁴⁵. Il en va de même s'agissant de la demande provisionnelle à titre probatoire (art. 158 CPC), soumise à certaines exigences afin d'empêcher les *fishing expeditions*⁴⁶.

2. Interdiction de la *fishing expedition* dans la coopération internationale en matière fiscale

L'importance de la question est telle que même l'Administration fédérale des contributions (AFC) s'est préoccupée de souligner la nécessité de différencier les demandes groupées de la pêche aux renseignements, en rappelant de façon explicite que cette dernière est interdite. Dans son rapport publié en octobre 2013, l'AFC⁴⁷ a repris les conditions prévues par le Commentaire de l'art. 26 MC-OCDE, soit l'obligation de fournir, «*le tout étant étayé par une base factuelle claire*» :

- a) une description détaillée du groupe;
- b) une description des faits et des circonstances qui ont conduit à la demande;
- c) une description de la loi applicable;
- d) les raisons pour penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté la loi fiscale applicable;
- e) les raisons qui permettent de déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe.

De même, dans son Message concernant l'adoption de la LAAF du 6 juillet 2011, le Conseil fédéral prévoyait ce qui suit :

43 ATF 124 II 58, in ASA 67 p. 296 ss, RF 1998 p. 181 ss, consid. 4; cf. aussi PEDROLI, p. 183 ss.

44 TF du 14 mars 1996, in ASA 65 p. 649 ss, RDAF 53/1997 p. 268 ss, consid. 5d.

45 TF 4A_65/2008 du 03 août 2009 consid. 5.2; TREZZINI, Commentario, p. 776.

46 Art. 158 al. 1 let. b CPC; Message concernant le Code de procédure civile (CPC) du 28 juin 2006, FF 2006 6593 ss, p. 6687; ATF 140 III 24 consid. 3.3.3; GASSER/RICKLI, n. 4 ad art. 158 ZPO; GUYAN, p. 273; KILLIAS/KRAMER/ROHNER, note marginale 26, p. 940; TREZZINI, n 1047.

47 Team documentation et information fiscale/AFC, Assistance administrative et entraide judiciaire en matière fiscale, décembre 2014 (disponible sous www.estv.admin.ch), cf. chapitre 2.3.4 «*Les demandes pour un cas particulier et les demandes groupées*», p. 8 s. Dans cette publication on fait référence aux différents exemples concernant la différenciation entre demandes groupées et *fishing expedition* ainsi que prévue par le Commentaire de l'art. 26 MC-OCDE. Deux de ces exemples sont reproduits textuellement: il s'agit d'un cas de demandes groupées admissibles et d'un cas de demandes groupées ne correspondant pas aux standards internationaux.

- a) « *Les dispositions de l'art. 26 MC-OCDE ont été fixées en vue de la transmission exclusive de renseignements vraisemblablement pertinents, ce qui empêche toute pêche aux renseignements (fishing expeditions). Cet article n'offre aucune base légale à ces dernières, ni aux demandes de renseignement qui ne seraient pas pertinentes pour la taxation d'un contribuable précis. Par conséquent, l'État requérant doit démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements donnés* »⁴⁸.
- b) « *Il est interdit de déposer une demande dans le but de procéder à une recherche de preuves. En application de ce principe, il n'est pas entré en matière*⁴⁹ *sur des demandes de cette nature. Ce principe est par ailleurs conforme à la réglementation prévue à l'art. 26 MC-OCDE, selon lequel les « pêches aux renseignements » ne sont pas permises (cf. également le Commentaire de l'art. 6 al. 2)* »⁵⁰.

Suite au changement historique de la politique suisse concernant la coopération internationale en matière fiscale annoncé par le Conseil fédéral le 13 mars 2009, les conventions contre la double imposition avec une cinquantaine d'États ont été révisées et des traités bilatéraux réglant spécifiquement la coopération internationale en matière fiscale (*Tax Information Exchange Agreement TIEA*/ Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale AERF) ont été stipulés⁵¹. La plupart de ces nouvelles réglementations se fonde d'une façon plus ou moins explicite sur le critère de la « *pertinence vraisemblable* » prévu par l'art. 26 MC-OCDE tel que déjà décrit précédemment⁵². Même la formulation quelque peu différente « *as may be relevant* » contenue dans les conventions avec les États-Unis⁵³ et avec l'État du Qatar⁵⁴ doit être considérée comme ayant la même portée que la formulation standard de l'OCDE⁵⁵.

Pour le surplus, également l'art. 33 al. 3 dernière phrase de l'Accord entre la Suisse et la Grande Bretagne fondé sur le modèle Rubik dispose que « *so called fishing expeditions are excluded* ». On prévoyait de même à l'art. 31 al. 3 de l'ac-

48 Voir commentaire de l'art. 6 al. 2 LAAF, Message LAAF, p. 5784.

49 D'après le Message LAAF, p. 5785 « *Il faut souligner qu'une non-entrée en matière ne nécessite aucune décision formelle de l'AFC. De fait, cette dernière peut déterminer à sa discrétion la forme sous laquelle elle souhaite notifier sa non-entrée en matière à l'Etat requérant* ».

50 Cf. Message LAAF, p. 5785.

51 Pour les TIEA (dont au 1.1.2016 seront en vigueur ceux avec Jersey, Guernsey, Ile of Man, Andorra, Groenland, San Marino, Seychelles) le Conseil fédéral déclarait applicable le standard de l'OCDE moyennant une communication du 04.04.2012.

52 MoLo, p. 157 s.

53 Cf. art. 3 ss du Protocole du 23.09.2009 modifiant la Convention contre la double imposition entre la Suisse et les États-Unis.

54 Cf. art. 25 de la Convention contre la double imposition du 24.09.2009 entre la Confédération Suisse et l'État du Qatar.

55 OPEL, p. 352 et note marginale 1821.

cord analogue entre la Suisse et l'Allemagne, qui n'a toutefois pas été ratifié par cette dernière : « *sogenannte Ersuchen ins Blaue hinein sind ausgeschlossen* ».

Le terme de « *pertinence vraisemblable* » a une double portée : d'une part, il exige de l'État requérant qu'il explique dans sa demande les raisons de la pertinence des informations qu'il requiert ; d'autre part, il exige de l'État saisi de la demande de transmettre seulement des renseignements qui satisfont au critère de la pertinence vraisemblable⁵⁶. Il suffit que les documents requis soient adéquats pour permettre l'imposition d'un contribuable dans l'État requérant au moins dans une mesure limitée⁵⁷. Ainsi, doivent être considérés comme vraisemblablement pertinents tous les renseignements dont l'État requérant nécessite afin d'assurer l'imposition d'une personne soumise à sa souveraineté fiscale⁵⁸.

Dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale, la jurisprudence fédérale a élaboré de façon constante le principe de l'utilité potentielle⁵⁹. La frontière par égard à l'interdiction de la *fishing expedition* se situe dans les cas où les moyens de preuve requis apparaissent manifestement inutiles à faire progresser l'enquête à l'étranger, c'est-à-dire, ainsi qu'on l'a vu, sans aucun rapport avec l'infraction poursuivie et donc inadéquats⁶⁰. Analogiquement à cette pratique⁶¹, le Tribunal administratif fédéral considère que l'autorité requise peut exclure la transmission des moyens de preuve seulement dans les cas où elle peut retenir avec certitude que ceux-ci ne sont pas pertinents. En effet, on considère que seulement l'autorité requérante est à même de décider de la pertinence des moyens de preuve requis⁶². Toutefois, contrairement à l'entraide pénale, dans le cadre de la coopération internationale en matière fiscale la possibilité d'un « *ergänzende spontane Amtshilfe* » a été expressément exclue⁶³. Concernant l'exposé des faits, la jurisprudence rappelle sans cesse le principe de la bonne foi entre États⁶⁴.

56 TAF A-1606/2014 du 07 octobre 2014 consid. 3.2; TAF A-38/2014 du 01 avril 2014 consid. 2.2.1.2; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2.

57 ZIMMERMANN, p. 748 ss.

58 TAF A-5090/2014 du 16 avril 2015 consid. 4.2.2 et les références citées.

59 ZIMMERMANN, p. 748 ss.

60 ATF 136 IV 82 consid. 4.1; cf. aussi TPF RR.2015.73 du 11 juin 2015 consid. 4.1 et les références citées; ZIMMERMANN, p. 748.

61 ATF 122 II 367 consid. 2d.

62 TAF A-1606/2014 du 07.10.2014 consid. 3.2; TAF A-38/2014 du 01.04.2014 consid. 2.2.1.2; TAF A-6547/2013 du 11.02.2014 consid. 5.2.

63 TAF A-6648/2014 du 17 octobre 2015 consid. 7 *in fine*.

64 Cf. art. 31 al. 2 de la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23.05.1969 concernant la bonne foi entre les États, dont un corollaire prévoit que, en principe, il n'y a pas de raison de mettre en doute les renseignements concernant les faits poursuivis ainsi que les explications livrées par l'autorité requérante.

IV. Délimitation entre la *fishing expedition* et les demandes groupées

Dans le but d'éviter l'exécution de *fishing expeditions*, le critère principal choisi a été celui de la description détaillée du groupe de comportement auquel appartiennent les personnes impliquées par la demande d'entraide⁶⁵.

Ce principe a été concrétisé à l'art. 2 OAAF, lequel prévoit les onze indications qui doivent obligatoirement figurer dans une demande groupée⁶⁶.

À ce sujet, la Suisse a fait part de la façon suivante de son interprétation du Commentaire de l'art. 26 MC-OCDE lors de la séance du Groupe de travail n. 10 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE du 21 mars 2012 :

« Le comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers ne doit pas être exigé si d'autres critères permettent d'établir que la requête ne constitue pas une pêche aux renseignements. A contrario, le comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers doit toujours être présumé si une pêche aux renseignements ne peut pas être exclue d'une autre manière. La pratique de la Suisse est ainsi fixée »⁶⁷.

Dans le cadre d'une demande groupée, l'identification des personnes concernées a lieu de façon indirecte, soit moyennant la description d'une série de caractères distinctifs lesquels, pris dans leur ensemble, forment un modèle de comportement. Les contribuables intéressés sont ainsi identifiés d'une façon *abstraite*. Néanmoins, la description complète et détaillée d'un modèle de comportement permet de recueillir les renseignements et les moyens de preuve exigés, en identifiant *individuellement et concrètement* tous les contribuables intéressés, c'est-à-dire ceux appartenant à la catégorie des personnes qui a été définie moyennant la description d'un modèle de comportement⁶⁸. De son côté, la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral rappelle constamment les exigences élevées (*« höhere Anforderungen »*) qui doivent être satisfaites dans le cas des demandes groupées⁶⁹, le but étant précisément le respect effectif de l'interdiction de la *fishing expedition*.

Encore une fois le principe directeur dans cette matière est celui de la proportionnalité, qui s'applique à toute activité étatique et aussi notamment dans

65 Voir la nouvelle version du Commentaire de l'art. 26 MC-OCDE publiée le 18 juillet 2012 ainsi que reproduite dans le texte du Message du Conseil fédéral sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 16 octobre 2013, FF 2013 7501, 7507 (cité : Message sur la modification de la LAAF).

66 Cf. HINNY, p. 227 ss ; SCHODER, p. 34 ; ATF 139 II 404 consid. 7.2.3 ; TAF A-5390/2013 du 6 janvier 2014 consid. 5.1.4 ; TAF A-737/2012 du 5.4.2012 consid. 8.1.1.

67 Message sur la modification de la LAAF, p. 7507.

68 OBERSON, L'admissibilité des demandes dites groupées, p. 449 ; OSWALD, n. 813 ; *contra* : HOLENSTEIN, n. 204 ad art. 26 OECD ; SIMONEK, p. 897 ; SCHWEIZER, n. 7 et 41.

69 TAF A-737/2012 du 05 avril 2012 consid. 8.1.1 ; TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.4.3.

le cadre de la coopération internationale en matière fiscale⁷⁰. Une violation potentielle de la sphère personnelle secrète protégée par l'art. 13 al. 2 Cst. étant en jeu, les exigences à l'égard de l'exposition détaillée du modèle de comportement doivent nécessairement être élevées⁷¹. Ces exigences ont été explicitées en particulier dans le cadre des conventions contre la double imposition avec l'Autriche, le Danemark, la Finlande et le Luxembourg.

Un corollaire du principe de proportionnalité est le principe de praticabilité de l'exécution de la demande, dans le sens que le contribuable intéressé ainsi que le détenteur des renseignements doivent pouvoir être identifiés « *mit einem für den ersuchten Staat zumutbaren Aufwand* »⁷². Par conséquent, l'exécution d'une demande qui exigerait une recherche étendue auprès de toutes les banques suisses serait contraire à ce principe⁷³. Par contre, l'exécution d'une demande d'entraide impliquant une enquête auprès de trois différentes institutions bancaires ne poserait pas de problèmes⁷⁴.

Le critère de la pertinence vraisemblable assume un rôle déterminant dans l'exécution des demandes groupées⁷⁵. Les « *pattern of facts* » et les « *search criteria* » doivent être le plus spécifiques possible ; la jurisprudence fédérale a déjà eu l'occasion de le préciser lors de l'examen des demandes groupées présentées par les autorités fiscales des États-Unis concernant des *US Persons* (soit des clients d'UBS en 2009, du Crédit Suisse en 2011/2012, de Julius Bär et de Wegelein en 2013)⁷⁶.

Un critère ayant généralement trouvé l'approbation de la part des autorités suisses est celui de l'utilisation de sociétés de siège *off-shore* en qualité de titulaires de comptes bancaires dont des *US persons* étaient les bénéficiaires économiques⁷⁷. Inversement, une demande concernant des *US persons* disposant de certains droits sur des comptes auprès de la Banque Julius Bär a été rejetée, le Tribunal administratif fédéral ayant considéré que la demande n'avait pas décrit d'une façon suffisamment claire en quoi « *das Spiel der Gesellschaft* » n'aurait pas été respecté⁷⁸.

70 TAF A-737/2012 du 05 avril 2012 consid. 6.1.1 ; TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1 ; cf. DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, p. 241.

71 TAF A-5390/2013 du 06 janvier 2014 ; HINNY, p. 760.

72 ATF 139 II 404 consid. 7.3.2 ; TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 9.1.

73 *Ibidem*.

74 OBERSON, p. 12.

75 Éloquent le résumé des intérêts conflictuels en jeu dans l'arrêt TAF A-737/2012 du 05 avril 2012 consid. 8.1.1 ; cf. aussi TAF A-1606/2014 du 07 octobre 2014 consid. 3.2 ; TAF A-38/2014 du 01 avril 2014 consid. 2.2.1.2 ; TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2.

76 TAF A-7342/2008 du 05 mars 2009 (cas UBS) ; ATF 139 II 404 et TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 (cas CS) ; TAF A-5390/2013 du 06 janvier 2014 (cas Julius Bär).

77 TAF A-7342/2008 du 05 mars 2009 (cas UBS) ; ATF 139 II 404 et TAF A-6011/2012 du 13 mars 2013 (cas CS) ; TAF A-737/2012 du 05 avril 2012.

78 TAF A-5390/2013 du 06 janvier 2014 consid. 7.2.7.

Dans le but de réagir aux mesures en faveur de l'évasion fiscale, pendant ces dernières années la communauté internationale a mis en œuvre, lentement et sans véritables moyens de contrôle, une série de techniques. Au fur et à mesure que l'efficacité de ces techniques s'améliorait, les banques et autres intermédiaires financiers ont progressivement mis à disposition de leurs clients évasateurs des moyens de dissimulation de plus en plus sophistiqués. Parmi ceux-ci on peut mentionner notamment :

- a) sociétés de siège non opérationnelles ayant leur siège dans des pays qualifiés comme non coopératifs sur le plan fiscal ;
- b) fondations de famille, notamment avec siège au Liechtenstein ou au Panama, à l'égard desquelles le fondateur a maintenu des possibilités concrètes de contrôle ;
- c) trusts ayant leur siège de préférence dans des pays anglo-saxons, dont le fondateur a gardé directement ou indirectement un pouvoir de disposition ou de contrôle (« *sham trust* »), s'agissant en particulier de trusts révocables et non discrétionnaires ;
- d) polices d'assurance-vie, dont la prime a été payée moyennant un versement unique dans la mesure correspondant au solde actif du dépôt existant auprès d'une banque. Il s'agit des ainsi dits « *insurance wrappers* »⁷⁹ qui avaient donné lieu à deux communications de la FINMA⁸⁰ ainsi qu'à l'introduction du Formulaire I (*Insurance*) prévu par le Convention de diligence des banques dans sa version en vigueur à partir du 1.1.2016.

L'utilisation de ces moyens de dissimulation pourrait servir de base aux demandes groupées. L'identification des contribuables avec des relations bancaires en Suisse sera par ailleurs plus facile suite à l'introduction le 1.1.2016 des formulaires qui permettent d'identifier l'ayant droit économique d'une société de siège (Formulaire A), le bénéficiaire d'une fondation de famille (Formulaire S, *Stiftung*), le bénéficiaire d'un trust (Formulaire T, *Trust*) ainsi que le bénéficiaire d'une police d'assurance-vie (Formulaire I, *Insurance*).

De plus, avec l'entrée en vigueur des nouvelles normes du Code des obligations concernant la transparence des actionnaires de sociétés commerciales (art. 697i ss CO) le 1.7.2015⁸¹, il sera relativement aisé d'identifier les groupes de personnes exerçant le pouvoir de contrôle sur les sociétés commerciales opé-

79 L'utilisation massive de cet instrument de la part du Groupe Crédit Suisse a donné lieu à la fin du mois de décembre 2014 à des perquisitions à Milan auprès d'entités appartenant au Groupe Crédit Suisse dans le cadre d'une procédure pénale entamée par le Ministère Public de Milan contre des centaines de contribuables italiens qui avaient acquis ce produit financier ainsi que contre le Crédit Suisse lui-même (Loi n. 231/2001).

80 Communication n. 9 (2010) du 27.4.2010 ; Circulaire n. 18 (2010) du 30.12.2010.

81 Cf. loi fédérale du 12 décembre 2014 sur la mise en œuvre des recommandations du groupe d'action financière, révisée en 2012, FF 2013 9465 ss.

rationnelles, ceci grâce aussi à l'obligation pour les banques prévue par la CDB 16 de compiler le Formulaire K (« *Kontrollinhaber* »).

Un autre modèle de comportement qui a été mis en œuvre d'une façon massive, et qui pourrait ainsi fonctionner de base à une demande groupée, a été celui de la sortie précipitée du système bancaire suisse de la part de clients-contribuables soumis à la souveraineté fiscale de pays étrangers, notamment des pays qui avaient mis en œuvre un programme de *voluntary disclosure*. Cette fuite eut lieu notamment pendant les années 2012, 2013 et 2014 moyennant des prélèvements en espèces, achat d'or physique et de pierres précieuses, ainsi que des virements en faveur de comptes ouverts auprès de banques dans des pays considérés comme non coopératifs du point de vue de la coopération fiscale internationale.

On mentionnera enfin le transfert de domicile vers la Suisse, auquel ont largement fait recours les contribuables italiens et français pendant ces dernières années. Il s'agit généralement de contribuables qui détenaient déjà auparavant des comptes en Suisse, parfois avec des montants assez importants. Il n'est pas exclu que les autorités fiscales des pays d'origine desdits contribuables essaieront d'obtenir des renseignements et des documents bancaires au sujet des personnes appartenant au groupe ayant adopté ce modèle de comportement.

Le 23 juillet 2015, les autorités fiscales des Pays-Bas ont présenté une demande groupée concernant les clients d'UBS qui n'avaient pas encore satisfait à la procédure interne de démonstration de conformité fiscale. Le fisc hollandais a fait état en particulier de la circulaire que UBS avait envoyée aux clients avec une adresse aux Pays-Bas, moyennant laquelle la banque annonçait qu'elle aurait interrompu la relation d'affaires dans le cas où le destinataire de la lettre ne lui aurait pas restitué la formule intitulée « *fiscalité de la part de l'UE – autorisation de divulgation volontaire* ». En application de l'art. 14 al. 4 LAAF, l'AFC a publié cette demande d'entraide dans la Feuille fédérale⁸² dans le but de garantir aux personnes impliquées le droit d'être entendues ainsi que l'exercice des droits prévus par la procédure. À première vue, la description du modèle de comportement semble suffisamment complète et détaillée pour qu'elle puisse être exécutée par la Suisse. Il ne reste plus qu'attendre les arrêts des instances judiciaires fédérales qui seront rendus sur la base des éventuels recours présentés contre la décision favorable à l'entraide qui a été émise par l'AFC le 20 janvier 2016 (annulée par jugement du TAF du 21.03.2016), ainsi que sur les demandes groupées hollandaises concernant aussi les clients du Crédit Suisse et de Julius Bär.

V. Perspectives

Il apparaît encore prématuré de pronostiquer quel sera l'impact des demandes groupées à l'égard des contribuables étrangers aussi sur la base des millions de Panama Papers diffusés le 13 avril 2016⁸³. D'une part, il est difficile de pronostiquer à ce stade quelle sera l'attitude des autorités fiscales des différents pays. Le fisc des États-Unis a déjà présenté avec succès des demandes groupées ; il reste à voir dans quelle mesure il sera à même d'établir d'autres modèles de comportement sur la base du *business model* de chaque banque et de la masse colossale de données livrées par les banques suisses appartenant à la catégorie 1 et 2 du « *Non Prosecution Program* » du 30.7.2013⁸⁴. Les éventuelles demandes groupées concerneront en particulier les « *migrants fiscaux* » (« *leavers* ») qui pendant toutes ces dernières années ont mouvementé la place bancaire suisse ainsi que celles des pays offshore. Il en va de même s'agissant des données que le fisc américain pourra obtenir grâce à la mise en exécution de l'Accord du 14.02.2013 entre la Suisse et les USA au sujet du Programme FATCA.

De manière analogue, les autorités fiscales d'autres pays européens et extraeuropéens (récemment aussi le Brésil et le Mexique) pourraient être tentées de valoriser la masse de renseignements obtenus grâce aux contribuables ayant participé aux programmes de *voluntary disclosure*.

À l'aube de l'échange automatique des renseignements – avec l'Union européenne, l'Australie, la Corée du Sud et d'autres encore sous réserve de surprises en cas de référendum – on évoque souvent l'extinction du système de la coopération sur demande ainsi que de la coopération spontanée⁸⁵. En réalité, le cadre futur sera bien plus complexe. Il faut s'attendre à un régime de cohabitation de ces trois modèles différents, dont ceux de l'échange automatique et/ou spontané pourraient alimenter à leur tour la coopération moyennant des demandes groupées. Quel avenir pour les demandes groupées et pour le barrage représenté par l'interdiction de la *fishing expedition* ? La réponse dépendra aussi, élément non négligeable, des ressources humaines spécialisées dont pourront disposer les autorités fiscales hors de Suisse.

Enfin, dans le cadre de la pesée des intérêts juridiques en jeu à effectuer *in concreto* pour toute application du principe de proportionnalité, pourra jouer un rôle la relativisation de la protection des données financières telle que récemment exprimée par la Cour européenne des droits de l'Homme. Dans son arrêt du 22.12.2015, la Cour a en effet débouté un contribuable américain client

83 La même question surgit concernant l'impact à l'égard des contribuables suisses, notamment ceux qui ont caché leurs avoirs à Singapour avec lequel seront aussi prévues les demandes groupées. Ce thème n'a pas fait l'objet de cette contribution.

84 Cf. www.ustaxprogram.com (consulté le 04.01.2016).

85 Sur la base de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Strasbourg 1988), amendé par le Protocole de 2010 (disponible sous www.oecd.org).

d'UBS qui contestait la transmission aux États-Unis de ses données bancaires sur la base de l'Accord du 19.08.2009 entre la Suisse et les États-Unis⁸⁶. Le grief d'une violation de son droit à la vie privée et familiale a été rejeté et la jurisprudence fédérale en exécution dudit accord ainsi confirmée⁸⁷.

86 Accord entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des États-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA, RS 0.672.933.612.

87 CourEDH, *Affaire G.S.B c. Suisse*, Requête n. 28601/11, 22 novembre 2015, § 93.