



**STEUERINFORMATIONEN**

**INFORMATIONS FISCALES**

**INFORMAZIONI FISCALI**

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscalas svizras CFS  
Associazioni da las autoridades fiscalas svizras

**B Actualités et  
communications diverses**

**Assistance administra-  
tive et entraide judiciaire  
Décembre 2017**

# **Assistance administrative et entraide judiciaire en matière fiscale**

---

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autor:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. +41(0)58 462 70 68  
email: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)  
Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

**(Etat de la législation au 1<sup>er</sup> janvier 2017)**

© Documentation et Information fiscale / AFC  
Berne, 2017

## TABLE DES MATIÈRES

<b>1</b>	<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>ASSISTANCE ADMINISTRATIVE</b> .....	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>Travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales</b> .....	<b>3</b>
<b>2.2</b>	<b>Bases légales de l'assistance administrative internationale</b> .....	<b>4</b>
2.2.1	Bases légales matérielles.....	4
2.2.2	Bases légales procédurales .....	6
<b>2.3</b>	<b>Principes généraux de l'assistance administrative internationale</b> .....	<b>6</b>
2.3.1	Champ d'application matériel.....	6
2.3.2	Assistance administrative sur demande .....	6
2.3.2.1	Les indications devant figurer dans la demande .....	7
2.3.3	Les renseignements susceptibles d'être échangés .....	8
2.3.4	Les demandes pour un cas particulier et les demandes groupées .....	9
2.3.5	Confidentialité.....	10
2.3.6	Champ d'application temporel .....	11
<b>2.4</b>	<b>Déroulement de l'assistance administrative internationale en cas de demandes d'assistance administrative de l'étranger</b> .....	<b>11</b>
2.4.1	Les parties .....	12
2.4.2	La procédure .....	12
2.4.2.1	La recevabilité de la demande .....	12
2.4.2.2	L'ordonnance de production.....	12
2.4.2.3	Obtention de renseignements .....	13
2.4.2.4	Décision d'octroi de l'assistance administrative .....	13
2.4.3	Garanties de procédure .....	14
2.4.4	Procédure en cas de demandes groupées .....	15
2.4.5	Procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir .....	15
2.4.6	Frais .....	16
2.4.7	Procédure de recours.....	16
2.4.8	Transmission des renseignements .....	17
2.4.8.1	Procédure simplifiée .....	17
2.4.8.2	Procédure ordinaire .....	17
2.4.9	Vue d'ensemble de la procédure .....	19
<b>2.5</b>	<b>Cas d'application d'assistance administrative internationale</b> .....	<b>20</b>
<b>2.6</b>	<b>Demandes suisses d'assistance administrative internationale</b> .....	<b>20</b>
<b>2.7</b>	<b>Assistance administrative intercantonale</b> .....	<b>21</b>
<b>3</b>	<b>ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE</b> .....	<b>22</b>

<b>3.1</b>	<b>Rétrospective historique.....</b>	<b>22</b>
<b>3.2</b>	<b>Objectifs de la procédure de consultation suspendue relative à la loi sur l'entraide pénale internationale .....</b>	<b>22</b>
<b>3.3</b>	<b>Bases légales .....</b>	<b>23</b>
<b>3.4</b>	<b>Conditions pour l'entraide judiciaire .....</b>	<b>23</b>
3.4.1	Double incrimination.....	23
3.4.2	Règle de la spécialité.....	23
3.4.3	Réciprocité .....	24
3.4.4	Proportionnalité .....	24
3.4.5	Réserve fiscale.....	24
<b>3.5</b>	<b>Procédure.....</b>	<b>24</b>
<b>3.6</b>	<b>Procédure de recours.....</b>	<b>25</b>

## Abréviations

AERF	=	Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale
AFC	=	Administration fédérale des contributions
ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
CDI	=	Convention de double imposition
CEEJ	=	Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale
Cst.	=	Constitution fédérale de la Confédération suisse
DPA	=	Loi fédérale sur le droit pénal administratif
EAR	=	Echange automatique de renseignements
EIMP	=	Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale
Forum mondial	=	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
GAFI	=	Groupe d'action financière
LAAF	=	Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LTF	=	Loi sur le Tribunal fédéral
MCAA	=	Multilateral Competent Authority Agreement (Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers)
MC-OCDE	=	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE
OAAF	=	Ordonnance sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale
OCDE	=	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
OFJ	=	Office fédéral de la justice
PA	=	Loi fédérale sur la procédure administrative
PRG	=	Peer Review Group (Groupe d'examen par les pairs)
TAF	=	Tribunal administratif fédéral
TF	=	Tribunal fédéral
TIEA	=	Tax Information Exchange Agreement
UE	=	Union européenne

# 1 INTRODUCTION

Au fil des dernières années, la coopération transfrontalière en matière fiscale est devenue un sujet clé de la scène internationale. Ce domaine a gagné en importance dès lors que les rapports de droit fiscal se sont internationalisés avec la mondialisation croissante de l'économie et des conditions de vie en général.

Vu que même au sein d'une entité fortement intégrée comme l'Union européenne (UE), le domaine des impôts directs reste une compétence des Etats membres, cette coopération se révèle souvent difficile. C'est pourquoi l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) est un acteur essentiel en ce qui concerne la coopération transfrontalière entre les pays en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Beaucoup d'Etats, dont la Suisse, ont signé une multitude de conventions de double imposition (CDI) avec d'autres Etats. Ces CDI s'alignent en règle générale sur [le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE \(MC-OCDE\)](#). Ces dernières années, la situation a donc beaucoup évolué dans le domaine de la coopération transfrontalière en matière fiscale.

L'assistance administrative et l'entraide judiciaire constituent deux instruments importants pour la coopération entre les autorités. Dans cet article, il s'agit de donner un aperçu de ces domaines actuellement très dynamiques. L'accent est mis sur l'assistance administrative et l'entraide judiciaire *internationales*, mais les grandes lignes de l'assistance administrative entre les cantons (*cf. chiffre 2.7*) seront aussi présentées.

Avant de définir les notions « assistance administrative » et « entraide judiciaire », il convient de préciser deux choses. Primo, l'article suivant ne concerne que l'assistance administrative et l'entraide judiciaire en **matière fiscale**. Secundo, tant concernant l'assistance administrative que l'entraide judiciaire, une révision de la loi a été achevée récemment ou est encore en cours. Une nouvelle base légale a été donnée à la réglementation concernant l'assistance administrative avec la [Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 28 septembre 2012 \(LAAF\)](#), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013. Pourtant, l'évolution internationale a déjà entraîné deux adaptations de la LAAF qui sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2014 et le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (*cf. chiffre Erreur ! Source u renvoi introuvable.*). La procédure de modification de la [Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale du 20 mars 1981 \(EIMP\)](#) a, quant à elle, été suspendue pour l'instant (*cf. chiffre 3.2*). Pour cette raison, cet article traitera de l'entraide judiciaire de manière moins détaillée que de l'assistance administrative.

Dans ses directives<sup>1</sup> l'Office fédéral de la justice (OFJ) a défini l'assistance administrative et l'entraide judiciaire de la manière suivante :

- **l'assistance administrative** concerne la collaboration entre **autorités administratives** ;
- **l'entraide judiciaire au sens large** comprend toutes les mesures prises par un Etat (Etat requis) sur demande d'un autre Etat (Etat requérant) en vue de soutenir la poursuite et la répression d'infractions pénales dans l'Etat requérant. Elle est avant tout mise en œuvre par des **autorités de poursuite pénale**.

---

<sup>1</sup> Office fédéral de la justice OFJ, unité entraide judiciaire : « [L'entraide judiciaire internationale en matière pénale](#) », directives, 9ème édition 2009, disponible sur [www.rhf.admin.ch](http://www.rhf.admin.ch) > Droit pénal > Directives aide-mémoire et circulaires > Obtention de preuves.> Directives en matière pénale.

En outre, l'OFJ rappelle que la délimitation entre assistance administrative et entraide judiciaire se révèle de plus en plus difficile à déterminer car les autorités administratives traitent aussi des affaires pénales.

## 2 ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

### 2.1 Travaux du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) est la continuation d'un forum constitué par l'OCDE au début des années 2000 dans le contexte de ses travaux concernant les paradis fiscaux. Désormais, le Forum mondial représente le cadre multilatéral ayant pour but la mise en œuvre des normes convenues au niveau international de transparence et d'échange de renseignements dans le domaine fiscal. Il compte actuellement 146 Etats membres, dont la Suisse.

En 2009, le Forum mondial a été chargé par le groupe des vingt (G20) de promouvoir la mise en place rapide du standard international concernant la transparence et l'échange de renseignements. Le Forum mondial procède à des examens par les pairs (*Peer Reviews*) afin de vérifier dans quelle mesure le standard international concernant la transparence et l'échange de renseignements a été respecté par le pays examiné. Ces examens par les pairs s'effectuent en deux phases. Le Forum mondial examine tout d'abord si les bases légales permettant l'échange de renseignements existent et ensuite, si l'efficacité de l'échange de renseignements est effectivement donnée en pratique. A la fin de cette dernière phase, un rapport accompagné d'une note d'ensemble est validé par le Peer Review Group (PRG, Groupe d'examen par les pairs), composé de 30 membres dont la Suisse.

Un premier cycle d'évaluation s'est terminé en 2016. Dans ce cadre, plus de 250 évaluations ont été effectuées et des notes d'ensemble ont été attribuées à plus de 100 Etats et territoires.

Un nouveau cycle d'évaluations a commencé en 2016 pour tous les membres du Forum mondial. Il s'agira, d'une part, d'examiner si les recommandations formulées par le Forum mondial ont été mises en œuvre et, d'autre part, de vérifier de nouveaux éléments tels que les demandes groupées, l'identification des bénéficiaires effectifs ou la qualité des demandes.

Après avoir longtemps été bloquée dans la première phase du processus d'évaluation, notamment en raison de certaines déficiences au niveau de ses CDI, la Suisse a pu accéder à la seconde phase en février 2015. Pour ce faire, la Suisse a notamment négocié plusieurs nouvelles CDI ou révisé des CDI existantes en vue d'inclure une clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE. Elle a également signé en octobre 2013 la [Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale](#) élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE. Cet instrument est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Le rapport de la seconde phase de la Suisse a été discuté lors de la réunion du PRG en 2016 à Oslo. Après de longues délibérations, la Suisse a obtenu la note d'ensemble de « largement conforme » selon le rapport publié le 26 juillet 2016. Ce résultat est très positif pour la Suisse, car il signifie que le pays respecte les normes internationales en matière de transparence fiscale. Dans l'ensemble, la Suisse a fait de grands efforts pour satisfaire à ces normes. On peut donc considérer qu'il s'agit d'une réussite qui renforce considérablement la crédibilité et la réputation de notre place financière.

Des progrès ont notamment été fait dans les domaines suivants:

- une exception à la procédure de notification a été introduite dans la LAAF. Elle La Suisse respecte donc maintenant la norme internationale ;

- le réseau des CDI a été considérablement étendu ;
- dans le traitement des demandes d'assistance administrative, la Suisse a accéléré les procédures et augmenté les effectifs, de sorte que le grand nombre de demandes peut désormais être traité avec davantage d'efficacité.

Des recommandations ont été formulées concernant les deux éléments ayant obtenu la note «partiellement conforme», à savoir les actions au porteur et le traitement des données volées.

En ce qui concerne les actions au porteur, la Suisse a déjà pris diverses mesures, mais le Forum mondial a jugé que le dispositif en place pouvait encore être amélioré de façon à assurer la mise en œuvre efficace des nouvelles dispositions légales relatives à l'identification des détenteurs de ce type d'actions.

Quant aux données volées, le message relatif à la révision de la LAAF a été transmis au Parlement le 10 juin 2016. La révision propose un assouplissement de la pratique en matière d'assistance administrative. À l'avenir, il sera possible d'entrer en matière sur les demandes émanant d'un Etat étranger qui a reçu de telles données dans le cadre de la procédure d'assistance administrative ordinaire ou qui les a obtenu à partir de sources accessibles au public. Lors de sa séance du 24 octobre 2016, la commission compétente du Conseil national a suspendu l'examen du projet et a demandé au Conseil fédéral de lui soumettre un message portant sur l'ensemble des recommandations faites par le Forum mondial. Un projet devrait être mis en consultation au début de 2018.

## 2.2 Bases légales de l'assistance administrative internationale

Comme déjà mentionné, le standard international élaboré par l'OCDE est la référence la plus importante dans le domaine de l'assistance administrative. Ce standard se base sur des sources de droit international qui déterminent en grande partie le droit matériel. D'un point de vue procédural, les conventions internationales conclues selon le standard de l'OCDE doivent être transformées à l'aide d'une loi en droit interne suisse.

### 2.2.1 Bases légales matérielles

L'OCDE définit le standard international en matière d'échange de renseignements d'une part à l'aide du MC-OCDE et du commentaire y relatif et, d'autre part, avec le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (modèle d'accord AERF) élaboré en 2002 et du commentaire y relatif. Une grande importance est donnée au plan international au commentaire du MC-OCDE, car on peut s'attendre à ce que les autorités d'exécution s'y tiennent de très près. La dernière mise à jour du MC-OCDE a été approuvée par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 juin 2014 et par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

L'art. 26 MC-OCDE constitue le standard international en matière d'échange de renseignements fiscaux :

*1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de*

*leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.*

*2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.*

*3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :*

*a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;*

*b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant ;*

*c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.*

*4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.*

*5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 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, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.*

Selon le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE, l'échange de renseignements ne doit pas être limité. Le but est plutôt de permettre l'échange de renseignements le plus large possible (« to the widest possible extent », cf. *chiffre* 2.3.3). Concrètement, cela signifie que les exigences posées par le droit interne suisse concernant une demande d'assistance administrative ne doivent pas empêcher l'échange efficace de renseignements.

En outre, il convient de souligner qu'en vertu de la primauté du droit international sur le droit national, les clauses d'assistance administrative contenues dans les CDI engagent la Suisse et elles ne peuvent pas être modifiées par le biais du droit interne. Cela veut dire que la nature des renseignements échangeables, les conditions de l'assistance administrative ainsi que sa portée sont prédéterminées par le droit international.

Par ailleurs, il convient de garder à l'esprit que le standard international – sous la forme du modèle de convention et de son commentaire – est politiquement contraignant étant donné que la Suisse est

membre de l'OCDE. Il n'est ainsi pas possible pour la Suisse de conclure des clauses d'assistance administrative qui ne sont pas conformes au standard international sans risquer que les autres Etats prennent à moyen terme des mesures de rétorsion. Il faut toutefois préciser que le MC-OCDE et son commentaire ne sont juridiquement contraignants ni pour les tribunaux ni pour les contribuables des Etats membres.

## **2.2.2 Bases légales procédurales**

En effet, comme on l'a vu, la Suisse est tenue d'aménager son droit interne de façon à ce que les renseignements requis en vertu du standard international puissent être obtenus. Cette concrétisation de dispositions matérielles de droit international en droit interne se fait par le biais de la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013. Elle régit les aspects procéduraux de l'exécution de l'assistance administrative et se limite donc à régler au plan interne les compétences, la procédure et les voies de droit.

## **2.3 Principes généraux de l'assistance administrative internationale**

### **2.3.1 Champ d'application matériel**

Suivant son art. 1, la LAAF règle l'exécution de l'assistance administrative fondée sur les CDI et en vertu d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Les AERF sont de telles conventions, créées pour les Etats ayant décidé de ne pas conclure de CDI entre eux. D'un point de vue matériel, il n'y a pas de différence entre les CDI et les AERF en ce qui concerne l'échange de renseignements. Jusqu'à présent, la Suisse a signé dix AERF conformes au standard international en matière d'échange de renseignements, dont neuf sont en vigueur. L'art. 1 LAAF comprend également l'échange de renseignements fondé sur la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Cette convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE – entrée en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 2017 – constitue un instrument complet de coopération multilatérale dans le domaine fiscal<sup>2</sup>. S'agissant de l'échange de renseignements sur demande, le contenu et la portée de cette convention correspondent à la norme de l'OCDE, précisée à l'art. 26 MC-OCDE et dans le commentaire y afférent. La convention multilatérale augmente ainsi le nombre d'Etats partenaires avec lesquels la Suisse peut mutuellement échanger des renseignements sur demande conformément à cette norme.

Selon le standard international, les renseignements nécessaires pour la mise en œuvre des conventions ainsi que ceux nécessaires pour l'application et l'exécution du droit fiscal interne peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative. En conséquence, il faut examiner pour chaque demande sur la base de la CDI applicable si le standard international a été repris et si l'assistance administrative n'est possible qu'aux fins de mise en œuvre de la CDI, ou également aux fins d'application et d'exécution du droit interne.

### **2.3.2 Assistance administrative sur demande**

Le présent article est consacré à l'échange de renseignements sur demande.

---

<sup>2</sup> Une liste actualisée des juridictions participantes est disponible sur le [site internet de l'OCDE](#).

La LAAF, dans sa nouvelle version au 1<sup>er</sup> janvier 2017, prévoit l'échange spontané de renseignements ([art. 1 al. 1 LAAF](#)). Cette nouvelle forme d'échange a été introduite par la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ce type d'échange implique que les renseignements ne sont pas communiqués en réponse à une demande préalable, mais lorsque l'Etat qui fournit les renseignements présume un intérêt possible d'un autre Etat pour des informations dont il dispose. Le Conseil fédéral a transposé les normes internationales dans le droit suisse et a ainsi fixé les modalités de l'échange spontané dans le cadre de [l'Ordonnance sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 23 novembre 2016 \(OAAF\)](#). La Suisse échangera de manière spontanée des renseignements pour la première fois en 2018.

Par ailleurs, en juillet 2014, le Conseil de l'OCDE a approuvé la nouvelle norme mondiale relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale (EAR). Les bases légales nécessaires sont entrées en vigueur pour la Suisse le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Elles se composent de la [Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers \(Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA\)](#) ainsi que la [Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale du 18 décembre 2015 \(LEAR\)](#) et [l'Ordonnance sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale du 23 novembre 2016 \(OEAR\)](#). La mise en œuvre de l'EAR peut se faire par le biais d'un traité bilatéral ou sur la base du MCAA, qui se fonde lui-même sur la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Les premiers échanges interviendront en 2018 pour la Suisse.

### 2.3.2.1 Les indications devant figurer dans la demande

D'après l'[art. 6 al. 1 LAAF](#), la demande doit contenir les indications prévues par la convention applicable. Dans le cas où la convention ne donne aucune information sur le contenu nécessaire d'une demande et qu'aucune autre réglementation ne peut être déduite de la convention, la demande doit contenir les indications énumérées à l'[art. 6 al. 2 LAAF](#) :

- l'identité de la personne concernée ;
- l'indication des renseignements recherchés ;
- le but fiscal pour lequel les renseignements sont demandés ;
- les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés se trouvent dans l'Etat requis ;
- le nom et l'adresse du détenteur supposé des renseignements ;
- une déclaration confirmant que l'autorité requérante pourrait obtenir les renseignements en vertu de son droit interne et précisant qu'elle a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale.

Le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE précise que le nom et l'adresse du contribuable ne doivent pas nécessairement figurer dans la demande. En revanche, l'Etat requérant doit fournir d'autres indications qui permettent d'identifier le contribuable. Cette exigence est reprise par l'[art. 6 al. 2 let. a LAAF](#) qui dispose que l'identification de la personne concernée peut aussi s'effectuer autrement que par

l'indication du nom et de l'adresse. Lorsque les indications nécessaires ne figurent pas dans la demande, l'administration fédérale des contributions (AFC) en informe l'autorité requérante par écrit et lui donne la possibilité de compléter sa demande ([art. 6 al. 3 LAAF](#)).

### 2.3.3 Les renseignements susceptibles d'être échangés

On n'exige pas de l'Etat requérant qu'il soupçonne un délit pour pouvoir demander l'assistance administrative. En revanche, l'art. 26 al. 1 MC-OCDE impose que les renseignements requis soient vraisemblablement pertinents (« foreseeably relevant »). Afin de décider quelles informations sont pertinentes, il faut se baser sur la perspective de l'Etat requérant. Selon le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE, le standard des renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'assurer un échange de renseignements qui soit le plus large possible (« to the widest possible extent ») tout en excluant les *fishing expeditions*<sup>3</sup>. Le commentaire précise cette notion comme constituant « une demande spéculative sans rapport évident avec une recherche ou une enquête en cours ». En d'autres termes, on vise un échange de renseignements qui soit le plus large possible aussi longtemps qu'il ne s'agit pas d'une *fishing expedition*. Enfin, peu importe qu'une fois fournis les renseignements requis soient pertinents ou non.

L'art. 26 al. 3 MC-OCDE limite le champ d'application de l'échange de renseignements dans la mesure où l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures non conformes à ses lois ou à sa pratique administrative. Pourtant, le commentaire précise que **l'échange de renseignements ne doit pas être refusé sur la base du secret fiscal**. L'[art. 8 al. 1 LAAF](#) dispose que pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Puisque la majorité des CDI s'applique aux impôts sur le revenu et la fortune, ce sont surtout les mesures qui sont possibles dans le cadre de la taxation et de la perception de ces impôts qui entrent en ligne de compte (voir [art. 127 à 129 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \[LIFD\]](#) et [art. 43 à 45 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \[LHID\]](#)).

L'art. 26 al. 5 MC-OCDE a été ajouté à la convention en 2005. Il précise que l'échange de renseignements ne doit pas être refusé uniquement au motif que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. L'al. 5 de l'art. 26 MC-OCDE prime donc l'al. 3 dans la mesure où l'échange de renseignements ne doit pas être refusé à cause du secret bancaire. L'[art. 8 al. 2 LAAF](#) retient explicitement que les renseignements détenus par les personnes ou les institutions mentionnées ci-dessus peuvent être exigés si la convention applicable prévoit leur transmission. Comme déjà dit, une telle transmission est prévue dans les CDI conclues selon le standard international.

Il existe une exception pour les avocats qui sont autorisés à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi sur les avocats. Selon l'[art. 8 al. 6 LAAF](#), les avocats peuvent refuser de remettre des renseignements protégés par le secret professionnel. Cette exception est aussi expressément prévue

---

<sup>3</sup> Que l'on peut traduire ou comprendre comme « pêche aux renseignements ». Autrement dit, le fait de formuler une demande extrêmement large. La jurisprudence du Tribunal fédéral fait état d'une « *recherche exploratoire de moyens de preuve prohibée, dans le but de recueillir des éléments à charge pour fonder le soupçon, sans qu'il existe au préalable des éléments concrets contre la personne* » (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1162/2016).

par le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE. Pourtant, le commentaire précise qu'il faut interpréter cette exception d'une manière étroite. Les documents que l'avocat possède en une autre qualité que celle d'avocat sont soumis à l'obligation de remise.

### 2.3.4 Les demandes pour un cas particulier et les demandes groupées

Dans sa version initiale, le message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011<sup>4</sup> précisait que l'assistance administrative n'était possible que dans un cas particulier. Par conséquent, les demandes groupées n'étaient pas prévues. Pourtant, le message du Conseil fédéral soulignait déjà l'entrée en vigueur imminente du nouveau commentaire de l'art. 26 MC-OCDE et qu'il fallait s'attendre à ce que les demandes groupées soient admises. La version actuelle de la LAAF permet le traitement de demandes groupées. Le Conseil fédéral fixe les conditions liées au contenu d'une demande groupée par le biais de l'OAAF. Même avant l'entrée en vigueur des modifications de la LAAF et de l'OAAF le 1<sup>er</sup> août 2014, les demandes groupées étaient déjà possibles sur la base de l'art. 1 de l'[Ordonnance relative à l'assistance administrative en cas de demandes groupées d'après les conventions fiscales internationales du 16 janvier 2013](#) pour la période après l'entrée en vigueur de la LAAF. Le Tribunal fédéral (TF) a précisé dans un arrêt important rendu le 5 juillet 2013<sup>5</sup> que les demandes groupées fondées sur la CDI Suisse-Etats-Unis sont en principe admises même pour la période avant l'entrée en vigueur de la LAAF (avant le 1<sup>er</sup> février 2013).

Depuis le 1<sup>er</sup> août 2014, l'[art. 3 let c LAAF](#) définit les demandes groupées comme des demandes d'assistance administrative qui exigent des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide de données précises. Le Conseil fédéral fixe le contenu requis d'une demande groupée ([art. 6 al. 2<sup>bis</sup> LAAF](#)).

Pour ce qui suit, il convient de différencier les demandes groupées, admises, d'une *fishing expedition* qui est interdite. Pour qu'une demande ne soit pas considérée comme telle l'Etat requérant devra – selon le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE – fournir une description détaillée du groupe ainsi que les faits et les circonstances qui ont conduit à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, le tout étayé par une base factuelle claire. En outre, il est exigé que les renseignements demandés aident à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe.

Enfin, le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE énumère différents exemples concernant la différenciation entre demandes groupées et *fishing expedition*. Deux de ces exemples sont présentés ci-dessous.

---

<sup>4</sup> Feuille fédérale (FF) 2011 5771

<sup>5</sup> Arrêt du TF 2C\_269/2013

### **Exemple 1**

*Le prestataire de services financiers B est domicilié dans l'Etat B. Les autorités fiscales de l'Etat A ont constaté que B essaie de vendre, à l'aide d'informations trompeuses, un produit financier à des personnes résidant dans l'Etat A. B affirme que le revenu accumulé dans ce produit n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu dans l'Etat A. Afin de pouvoir effectuer cet investissement, il faut ouvrir un compte chez B. Les autorités fiscales de l'Etat A ont publié une alerte avertissant leurs contribuables que ce produit n'aura pas l'effet fiscal souhaité et que le revenu gagné avec ce produit est soumis à l'impôt. Néanmoins, B continue de vendre ce produit sur son site Internet et l'Etat A possède des indications que B distribue le produit aussi à travers un réseau de conseillers. L'Etat A a déjà découvert que plusieurs de ses contribuables n'ont pas déclaré le revenu provenant de ce produit financier. L'Etat A a épuisé les moyens qui sont à sa disposition au plan interne pour obtenir des renseignements relatifs à l'identité des contribuables qui ont acheté le produit financier. L'Etat A demande à l'autorité compétente de l'Etat B de lui fournir des renseignements relatifs à toutes les personnes résidant dans l'Etat A ayant un compte chez B et qui ont investi dans le produit financier. La demande d'assistance administrative de l'Etat A contient les informations ci-dessus et elle inclut des précisions concernant le produit financier et les enquêtes d'A.*

Selon le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE, une demande d'assistance administrative telle qu'elle est décrite dans l'exemple 1 représenterait une demande groupée admissible.

### **Exemple 2**

*La banque B est établie dans l'Etat B. L'Etat A impose les personnes résidant sur son territoire sur la base de leur revenu mondial. L'autorité compétente de l'Etat A demande à l'autorité compétente de l'Etat B de lui fournir les noms, les dates et les lieux de naissance ainsi que les soldes de compte des personnes résidant dans l'Etat A et ayant un compte auprès de la banque B ou une procuration pour un tel compte ou qui en sont le propriétaire effectif. La demande d'assistance administrative ne contient que l'information que la banque B est réputée pour posséder un grand nombre de titulaires de compte étrangers.*

Une telle demande d'assistance administrative ne correspond pas au standard international et l'Etat requis n'est pas tenu de fournir des renseignements à l'Etat requérant. Puisque la demande s'apparente à une *fishing expedition*, l'[art. 7 let. a LAAF](#), qui prévoit la non-entrée en matière, s'applique.

## **2.3.5 Confidentialité**

Selon l'art. 26 al. 2 MC-OCDE, tous les renseignements échangés sont tenus secrets et ils ne doivent être rendus accessibles qu'aux personnes ou autorités concernées par la taxation ou le recouvrement, l'exécution ou la poursuite pénale, ainsi que par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou ces personnes. Le commentaire du MC-OCDE précise que les règles de confidentialité s'appliquent aux renseignements contenus dans la demande d'assistance administrative ainsi qu'aux renseignements transmis à l'Etat requérant.

En fin de compte, la confidentialité doit être garantie à travers les lois de l'Etat qui obtient les renseignements. Le standard international prévoit que les renseignements transmis dans le cadre de l'échange de renseignements sont tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat (art. 26 al. 2 MC-OCDE et le commentaire y relatif).

Dans le cas où l'Etat requérant ne satisfait pas son obligation de confidentialité, le commentaire du MC-OCDE prévoit que l'Etat requis peut suspendre l'assistance administrative jusqu'à ce que l'Etat requérant satisfasse ces obligations.

En outre, le commentaire précise que les renseignements reçus ne peuvent être divulgués à un Etat tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la CDI applicable.

Selon le principe de la spécialité, l'Etat requérant ne doit utiliser les renseignements qu'aux fins décrites dans la convention applicable. En revanche, les renseignements peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales à deux conditions :

- lorsque les renseignements peuvent être utilisés à d'autres fins selon les lois des deux Etats ;
- lorsque l'autorité compétente de l'Etat requis donne son accord.

Du point de vue procédural, l'art. 26 al. 2 MC-OCDE est concrétisé en droit interne suisse par le biais de l'[art. 20 al. 2 LAAF](#). L'AFC est tenu de rappeler à l'autorité requérante ses obligations de confidentialité. Il appartient également à l'AFC de donner son accord pour la transmission des renseignements à d'autres fins que fiscales. Lorsque les renseignements obtenus sont destinés à être transmis à des autorités pénales, l'AFC les donne en accord avec l'OFJ ([art. 20 al. 3 LAAF](#)).

### 2.3.6 Champ d'application temporel

Le Conseil fédéral précise dans son message concernant la LAAF que celle-ci s'applique à toutes les CDI et pas uniquement à celles qui sont entrées en vigueur ou ont été révisées après son entrée en force.

En revanche, les clauses d'assistance administrative conclues conformément au standard international déterminent de manière explicite à partir de quelle année fiscale l'assistance administrative s'applique, en règle générale à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole d'amendement. En principe, il n'y a donc pas de rétroactivité de l'assistance administrative.

L'[art. 24a LAAF](#), une disposition transitoire, dispose que les [art. 6 al. 2<sup>bis</sup>](#) et [14a LAAF](#) s'appliquent aux demandes groupées déposées depuis le 1<sup>er</sup> février 2013. Les modifications relatives à l'information ultérieure de la personne habilitée à recourir ([art. 14 al. 1 et 2](#), [art. 15 al. 2](#), [art. 21a LAAF](#)) s'appliquent aux demandes d'assistance administrative déjà déposées au moment de l'entrée en vigueur de ces modifications ou déposées ultérieurement.

## 2.4 Déroulement de l'assistance administrative internationale en cas de demandes d'assistance administrative de l'étranger

Tant les demandes d'assistance administrative adressées à la Suisse que celles qui en émanent sont traitées par l'AFC. Lorsque les demandes sont adressées à la Suisse, le déroulement peut globalement être subdivisé en trois phases. Après l'**examen de la recevabilité** de la demande (*cf. chiffre 2.4.2.1*), l'AFC décide **si l'assistance administrative peut être accordée** (*cf. chiffre 2.4.2.4*) et ensuite les **renseignements seront transmis** le cas échéant (*cf. chiffre 2.4.8*), le tout en respectant les procédures de recours (*cf. chiffre 2.4.7*).

## 2.4.1 Les parties

L'[art. 2 LAAF](#) attribue la compétence pour l'exécution des demandes d'assistance administrative étrangères à l'AFC. Les autres personnes impliquées dans la procédure sont l'autorité étrangère, la personne concernée, une tierce personne éventuellement concernée, le détenteur des renseignements et, le cas échéant, des autorités cantonales et/ou communales en possession des renseignements requis. La notion d'« autorité étrangère » n'est pas définie par la LAAF puisque c'est le droit de l'Etat partenaire concerné qui détermine par qui une demande d'assistance administrative doit être adressée. En revanche, l'[art. 3 let. a LAAF](#) entend par personne concernée la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. En outre, le détenteur des renseignements est selon l'[art. 3 let. b LAAF](#) la personne qui détient en Suisse les renseignements demandés.

## 2.4.2 La procédure

L'[art. 5 al. 1 LAAF](#) précise que la [Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 \(PA\)](#) s'applique pour autant que la LAAF n'en dispose autrement.

### 2.4.2.1 La recevabilité de la demande

Après que l'autorité étrangère compétente a déposé une demande d'assistance administrative auprès de l'AFC, celle-ci effectue un examen préliminaire. Lors de cet examen préliminaire il ne s'agit pas de décider si les conditions pour un échange de renseignements sont remplies. Il est plutôt question de vérifier – en plus des conditions formelles – si les conditions pour un éventuel échange de renseignements ont été rendues vraisemblables.

La demande doit être adressée par écrit et dans l'une des langues officielles suisses ou en anglais ([art. 6 al. 1 LAAF](#)). Concernant son contenu, la demande doit comprendre les informations prévues par la CDI applicable ou par l'[art. 6 al. 2 LAAF](#) (*cf. chiffre 2.3.2.1*). Comme déjà mentionné, c'est le Conseil fédéral qui fixe le contenu requis d'une demande groupée ([art. 6 al. 2<sup>bis</sup> LAAF](#), *cf. chiffre 2.3.4*). Le renvoi à la norme internationale prévu par le projet mis en consultation a été enlevé suite aux critiques exprimées lors de la procédure de consultation. Ainsi, une demande groupée doit comprendre les informations exigées par l'[art. 3 al. 1 OAAF](#). Lors des travaux législatifs, la norme internationale servait d'orientation. Si la demande est déposée à des fins de recherche de preuves (*fishing expedition*, *cf. chiffre 2.3.4*), si les renseignements requis ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la CDI applicable ou si la demande viole le principe de la bonne foi (notamment lorsque la demande se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse), l'[art. 7 LAAF](#) dispose que l'AFC n'entre pas en matière.

Il convient de souligner encore une fois que l'AFC donne la possibilité à l'autorité requérante de compléter sa demande si une des conditions de l'[art. 6 al. 2 LAAF](#) n'est pas remplie (*cf. chiffre 2.3.2.1*).

### 2.4.2.2 L'ordonnance de production

Si l'AFC arrive à la conclusion que les conditions de recevabilité sont remplies, elle rend une ordonnance de production. Ce faisant, elle exige que les renseignements demandés lui soient transmis. L'ordonnance de production peut s'adresser :

- à la personne concernée ([art. 9 LAAF](#)) ;
- au détenteur des renseignements ([art. 10 LAAF](#)) ;
- à une administration fiscale cantonale ([art. 11 LAAF](#)) ; ou
- à une autre autorité suisse ([art. 12 LAAF](#)).

La personne concernée et le détenteur de renseignements doivent remettre tous les renseignements pertinents en leur possession ou sous leur contrôle ([art. 9 al. 3](#) respectivement [art. 10 al. 3 LAAF](#)). L'AFC peut donc exiger de la personne concernée et du détenteur de renseignements de fournir tout type de renseignements, y compris ceux qui sont de nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété.

Les administrations fiscales cantonales et les autres autorités suisses sont tenues de remettre les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative ([art. 11 al. 1](#) respectivement [art. 12 al. 1 LAAF](#)).

### 2.4.2.3 Obtention de renseignements

Pour obtenir des renseignements, l'[art. 8 al. 1 LAAF](#) dispose que seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Puisque la majorité des CDI limitent l'échange de renseignements aux impôts sur le revenu et la fortune, en principe seules les mesures prévues par le droit suisse pour la taxation et la perception de ces impôts sont autorisées.

Selon l'[art. 22j LAAF](#), la personne concernée ou le détenteur des renseignements qui, intentionnellement, ne se conforme pas à une décision de remettre les renseignements est puni d'une amende de 10'000 francs au plus.

En vertu de l'[art. 13 LAAF](#) des mesures de contrainte peuvent être ordonnées pour obtenir des renseignements si le droit suisse prévoit de telles mesures ou s'il s'agit d'informations bancaires au sens de l'[art. 8 al. 2 LAAF](#). Les mesures de contrainte doivent être ordonnées par le directeur de l'AFC. S'il y a péril en la demeure une mesure de contrainte peut être approuvée rétroactivement dans un délai de trois jours ouvrables ([art. 13 al. 4 LAAF](#)).

D'après l'[art. 4 al. 2 LAAF](#), la procédure d'assistance administrative est menée avec diligence. Cela signifie par exemple que l'[art. 22a al. 1 PA](#) concernant les fêtes ne s'applique pas ([art. 5 al. 2 LAAF](#)). Cette exigence est également posée par le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE. Sauf convention contraire, les renseignements demandés sont à transmettre dans un délai de 2 ou 6 mois (selon que l'autorité requise possède ou non déjà les informations). Le Forum mondial recommande une durée maximale de 90 jours pour le traitement d'une demande d'assistance administrative.

### 2.4.2.4 Décision d'octroi de l'assistance administrative

Selon l'art. 26 al.1 MC-OCDE, les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation fiscale interne devraient être échangés (*cf. chiffre 2.3.3*). Selon le Tribunal administratif fédéral (TAF), les faits décrits dans la demande d'assistance administrative doivent amener un soupçon motivé que des infractions

ont été commises, justifiant l'assistance administrative.<sup>6</sup> En d'autres termes, il doit y avoir des indices suffisants pour que les faits incriminés remplissent ces conditions.

On peut ajouter que pour l'AFC, en raison du principe de confiance contenu dans le droit international, l'Etat de fait contenu dans la demande d'assistance administrative est déterminant. L'AFC est liée par les faits décrits dans la demande, pour autant qu'ils ne puissent être réfutés immédiatement en raison d'erreurs manifestes, de manques ou de contradictions.<sup>7</sup>

Enfin, l'AFC doit vérifier si les conditions de l'assistance administrative en vertu de la CDI respectivement de l'art. 26 MC-OCDE sont remplies. Si l'AFC arrive à la conclusion que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents, l'assistance administrative est accordée. A l'exception des cas d'application de la procédure simplifiée (*cf. chiffre 2.4.8*), l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre ([art. 17 al. 1 LAAF](#)). L'AFC rend ainsi une décision finale pour chaque personne habilitée à recourir. De cette manière, seules figurent les informations concernant la personne en question et la confidentialité est ainsi garantie.

### 2.4.3 Garanties de procédure

Le droit d'être entendu est garanti par l'[art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale \(Cst\)](#). Les [art. 14 et 15 LAAF](#) concrétisent ce principe. Depuis l'entrée en vigueur de la modification de la LAAF le 1<sup>er</sup> août 2014, l'AFC n'informe la personne concernée que des parties essentielles de la demande. Sur la base de cette information, la personne concernée doit être en mesure de discerner si elle est visée par la demande et quelles données personnelles peuvent être exigées par la voie de l'assistance administrative. En revanche, il n'est pas obligatoire de l'informer des mesures d'enquête en cours prises par l'Etat requérant et dont celui-ci peut avoir un intérêt au maintien du secret. L'AFC informe également les autres personnes habilitées à recourir de la demande d'assistance administrative ([art. 14 al. 2 LAAF](#)). L'information de la personne concernée respectivement des autres personnes habilitées à recourir, aussi appelée notification, peut entrer en conflit avec l'intérêt de l'Etat requérant à obtenir les renseignements. C'est pourquoi le commentaire de l'art. 26 al. 3 MC-OCDE précise que la notification ne doit pas être mise en œuvre de telle manière que l'échange de renseignements effectif soit empêché ou indûment retardé. Le Forum mondial recommande que des exceptions raisonnables soient prévues et que le droit des personnes à l'accès aux pièces du dossier soit aménagé d'une manière conforme au standard. Un droit d'être entendu conforme au standard implique qu'il peut être renoncé à la notification dans certains cas. Par conséquent, une procédure avec information ultérieure de la personne habilitée à recourir a été introduite afin de respecter la norme internationale ([art. 21a LAAF](#) et *chiffre 2.4.5*).

Dans le cas où une personne habilitée à recourir réside à l'étranger, le détenteur des renseignements est invité, au moment de la notification, à faire désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ([art. 14 al. 3 LAAF](#)).

Un autre principe important d'un Etat de droit est l'exigence de proportionnalité prévue à l'[art. 5 al. 2 Cst](#). Chaque action de l'Etat doit être proportionnée et l'assistance administrative doit ainsi être apte

<sup>6</sup> Arrêt du TAF A-6473/2012 du 29 mars 2013, Cons. 6

<sup>7</sup> Ibid., Cons. 5.2

à atteindre un but d'intérêt public prépondérant, nécessaire et raisonnable pour la personne concernée. Selon le TAF, la restriction d'un droit fondamental de la personne concernée du point de vue factuel, spatial, temporel et personnel ne doit pas aller plus loin que nécessaire.<sup>8</sup>

En ce qui concerne l'autorité requérante, l'[art. 8 al. 4 LAAF](#) précise qu'elle ne peut se prévaloir de consulter les pièces ou d'assister aux actes de procédure exécutés en Suisse.

#### 2.4.4 Procédure en cas de demandes groupées

En cas de demandes groupées, l'autorité fiscale requérante ne connaît pas les noms des contribuables concernés par la demande. Avec la révision de la LAAF, une procédure spéciale en cas de demandes groupées a été introduite concernant l'information des personnes concernées et habilitées à recourir ([art. 14a LAAF](#)).

En particulier s'il est admis que l'AFC ne pourra pas atteindre directement ([art. 14a al. 2 LAAF](#)) ou via le détenteur des renseignements ([art. 14a al. 3 LAAF](#)), toutes les personnes concernées par la demande groupée, l'[art. 14a al. 4 LAAF](#) prévoit une information générale par publication anonyme dans la Feuille fédérale.

Un délai légal de 20 jours est accordé dans le cadre des demandes groupées pour indiquer une adresse en Suisse ou une personne autorisée à recevoir des notifications ([art. 14a al. 5 LAAF](#)).

#### 2.4.5 Procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir

Le Forum mondial a critiqué, comme mentionné sous le *chiffre* **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**, le fait que la Suisse ne prévoyait initialement pas de dérogation à la notification de la personne concernée par la demande d'assistance administrative. Afin de répondre à la norme internationale, une procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir a été introduite par l'[art. 21a LAAF](#).

Cette disposition prévoit dès lors une procédure par laquelle les personnes habilitées à recourir peuvent être exceptionnellement informées de l'existence d'une demande qu'après la transmission des renseignements. L'autorité requérante doit établir de manière vraisemblable que l'information préalable des personnes habilitées à recourir compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête. Par exemple, lorsque suite à l'information préalable, un risque existerait que des preuves soient détruites. L'autorité requérante doit démontrer dans chaque cas et de façon crédible que les conditions d'exception à la notification sont remplies.

Dans la procédure avec notification ultérieure, un recours contre la décision finale de l'AFC peut également être déposé ([art. 21a al. 2 LAAF](#)). Du fait qu'une transmission d'informations à l'étranger dans le cadre d'une assistance administrative ne peut pas être annulée, la personne habilitée à recourir peut invoquer uniquement la constatation de la non-conformité au droit. Si l'illicéité est établie par le tribunal, la personne habilitée à recourir peut, à certaines conditions, introduire une action en responsabilité de l'Etat.

---

<sup>8</sup> Arrêt du TAF A-6473/2012 du 29 mars 2013, Cons. 5.1

L'[art. 21a al. 3 LAAF](#) stipule que l'AFC informe du report de l'information les détenteurs des renseignements et les autorités qui ont été mis au courant de la demande. Les détenteurs de renseignements et les autorités ne peuvent pas informer les personnes habilitées à recourir de la demande tant que celles-ci n'ont pas reçu l'information reportée. Une infraction contre l'interdiction d'informer est punie d'une amende de 10'000 francs au plus ([art. 22k LAAF](#)).

La constitutionnalité de l'[art. 21a LAAF](#) a été discutée. Selon l'avis du Conseil fédéral, la restriction de la garantie de l'accès au juge ([art. 29a Cst.](#)) s'avère être proportionnelle puisque la mise en œuvre des recommandations de l'OCDE, en particulier l'introduction de la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir et l'utilisation restreinte de cette procédure est conforme à l'intérêt public.

## 2.4.6 Frais

L'[art. 18 al. 1 LAAF](#) pose le principe que les demandes d'assistance administrative sont en règle générale exécutées sans qu'il ne soit perçu de frais auprès de la personne concernée ou du détenteur de renseignements. L'[art. 18 al. 2 LAAF](#) prévoit cependant une exception à ce principe, indiquant que tout ou partie des frais peuvent être imputés à la personne concernée ou au détenteur de renseignements dans certains cas. Un tel cas s'est présenté lors des demandes d'assistance administrative des Etats-Unis de juillet 2008 et août 2009. Faute de base légale, et s'appuyant alors sur un arrêté fédéral du 17 décembre 2010<sup>9</sup>, la totalité des coûts générés par le traitement de ces demandes d'assistance administrative par l'administration fédérale a été imputée à UBS SA. Désormais, il existe avec l'[art. 18 al. 2 LAAF](#) une base légale formelle.

## 2.4.7 Procédure de recours

La procédure de recours est régie à l'[art. 19 LAAF](#). Les alinéas 2 et 3 de cette disposition renvoient directement aux articles concernés de la PA et l'alinéa 5 contient un renvoi général à la PA pour le surplus.

Selon l'[art. 19 al. 1 LAAF](#), seule la décision finale est passible de recours. Cela signifie que l'ordonnance de production (*cf. chiffre 2.4.2.2*) et les éventuelles décisions incidentes ne sont susceptibles de recours qu'à la fin de la procédure.

L'[art. 19 al. 2 LAAF](#) concerne la qualité pour recourir. Ont cette qualité la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'[art. 48 PA](#). Ainsi, a également qualité pour recourir quiconque :

- a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ;
- est spécialement atteint par la décision attaquée ; et
- a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

Cela signifie en particulier que le détenteur de renseignements peut disposer de la qualité pour recourir, pour autant qu'il remplisse les conditions prévues par l'[art. 48 PA](#).

---

<sup>9</sup> RS 952.2

Le recours contre la décision finale de l'AFC est à déposer devant le TAF ([art. 31 ss de la Loi sur le Tribunal administratif du 17 juin 2005 \[LTAF\]](#)). Le délai de recours est de 30 jours ([art. 50 al. 1 PA](#) et [art. 37 LTAF](#)). Selon l'[art. 19 al. 3 LAAF](#), le recours a en principe un effet suspensif. Pour répondre aux exigences de diligence (*cf. chiffre 2.4.2.3*), il n'y a en principe qu'un seul échange d'écritures ([art. 19 al. 4 LAAF](#)). Si un Etat de fait nécessite davantage d'éclaircissements, l'autorité de recours peut en revanche ordonner un deuxième échange d'écritures.

Depuis l'entrée en vigueur de la LAAF le 1<sup>er</sup> février 2013, un recours en matière de droit public contre une décision du TAF rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut être déposé dans un délai de 10 jours après la notification auprès du TF ([art. 84a de la Loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005 \[LTF\]](#)). Cela pour autant qu'il s'agisse d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs au sens de l'[art. 84 al. 2 LTF](#). Le recours a effet suspensif ([art. 103 al. 2 let. d LTF](#)). La première décision du TF en matière d'assistance administrative en matière fiscale a été rendue le 5 juillet 2013 (*cf. chiffre 2.3.4*).

## 2.4.8 Transmission des renseignements

Si l'AFC n'entre pas en matière sur la demande d'assistance administrative, aucune transmission de renseignements à l'Etat partenaire n'a lieu. La procédure d'assistance administrative est alors close et ce résultat est communiqué à l'Etat partenaire.

Cependant, si l'AFC parvient à la conclusion que les conditions d'assistance administrative sont données, il faut dans un premier temps différencier la **procédure ordinaire** ([art. 17 LAAF](#)) de la **procédure simplifiée** ([art. 16 LAAF](#)).

### 2.4.8.1 Procédure simplifiée

Si les personnes ayant la qualité pour recourir acceptent la transmission des renseignements, elles peuvent l'annoncer à l'AFC par écrit. Une fois leur consentement donné, il est irrévocable. S'il y a un consentement écrit, l'AFC transmet les renseignements à l'autorité requérante en relevant l'existence du consentement. La procédure d'assistance administrative, dès lors appelée procédure simplifiée, est terminée sans qu'une décision finale ne soit rendue. Dans le cas d'un consentement partiel (p.ex. lorsque plusieurs personnes ont qualité pour recourir), seuls seront transmis les renseignements pour lesquels celui-ci existe.

### 2.4.8.2 Procédure ordinaire

Si aucun consentement n'est donné par les personnes ayant qualité pour recourir, l'AFC applique la procédure ordinaire et notifie dans un deuxième temps une décision finale. Comme déjà mentionné, la décision finale (et avec elle les éventuelles décisions incidentes précédentes) peut être attaquée auprès du TAF (*cf. chiffre 2.4.7*). La transmission des renseignements n'a ainsi lieu en procédure ordinaire que lorsqu'aucun recours n'a été déposé ou lorsqu'il a été rejeté (en dernière instance par le TF).

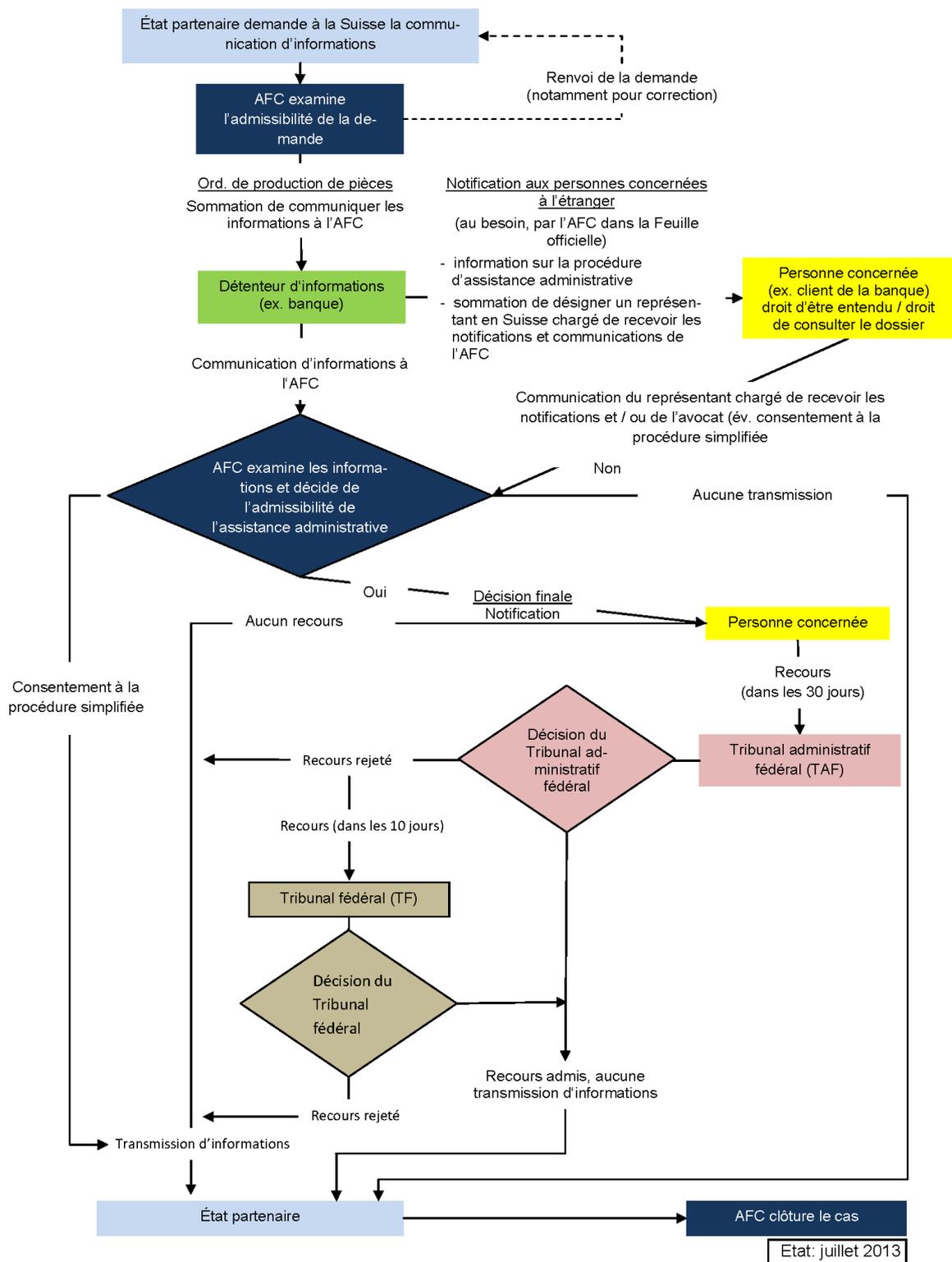
Comme cela a déjà été mentionné, seuls des renseignements vraisemblablement pertinents peuvent être échangés (*cf. chiffre 2.3.3*). Par conséquent, l'AFC doit, conformément à l'[art. 17 al. 2 LAAF](#),

extraire ou rendre anonymes les renseignements vraisemblablement non pertinents. Par ailleurs, en vertu de l'[art. 4 al. 3 LAAF](#), la transmission de renseignements concernant des personnes n'étant pas concernées par la demande est en principe exclue.

## 2.4.9 Vue d'ensemble de la procédure

Le schéma ci-dessous donne une vue d'ensemble du déroulement de l'assistance administrative, ainsi qu'elle a été décrite. Il s'agit d'une présentation simplifiée qui ne tient pas compte de tous les cas possibles.

### Déroulement de la procédure d'assistance administrative internationale conformément aux CDI



## 2.5 Cas d'application d'assistance administrative internationale

Deux cas concrets d'assistance administrative internationale sont présentés ci-dessous. Les exemples sont tirés du commentaire de l'art. 26 MC-OCDE. Le premier exemple concerne l'assistance administrative pour la mise en œuvre d'un accord conformément au standard de l'OCDE et le deuxième concerne l'assistance administrative pour l'application du droit fiscal national.

### **Exemple 1**

*Un employé est résident dans l'Etat A et travaille pendant plus de 183 jours dans l'Etat B. Pour le revenu de l'employé salarié (art. 15 MC-OCDE), conformément à la CDI entre les deux Etats, la méthode d'exemption (art. 23 A MC-OCDE) sera appliquée. Pour l'application de la CDI, l'Etat A informe l'Etat B du montant qui est exempté de l'impôt dans l'Etat A.*

### **Exemple 2**

*Les autorités fiscales de l'Etat A mènent une enquête fiscale concernant Monsieur X. Sur la base de cette enquête, Monsieur X est soupçonné de ne pas avoir déclaré un ou plusieurs comptes dans la banque B dans l'Etat B. D'après leur expérience, les autorités de l'Etat A considèrent comme vraisemblable que les comptes bancaires soient libellés au nom de membres de la famille de Monsieur X, leur bénéficiaire effectif. L'Etat A demande donc des informations sur tous les comptes bancaires auprès de la banque B dont Monsieur X est le bénéficiaire effectif et qui sont libellés au nom de son épouse E ou de ses enfants K et L.*

## 2.6 Demandes suisses d'assistance administrative internationale

La quatrième section de la LAAF s'intitule « demandes suisses d'assistance administrative » et se compose d'un seul article. Cet [art. 22 al. 1 LAAF](#) pose comme premier principe que les autorités fiscales intéressées, par exemple une administration fiscale cantonale, adressent leur demande d'assistance administrative internationale à l'AFC. L'AFC examine ensuite si les conditions d'assistance administrative sont remplies conformément à la convention applicable. Si ce n'est pas le cas, l'AFC l'indique par écrit à l'autorité requérante ([art. 22 al. 2 LAAF](#)). L'autorité requérante peut compléter sa demande par écrit afin qu'elle réponde aux conditions d'assistance administrative applicables. Selon [l'art. 22 al. 3 LAAF](#), l'AFC transmettra ensuite la demande d'assistance administrative à l'autorité étrangère compétente et la suivra jusqu'à sa clôture.

Aucun recours ne peut être déposé contre une demande suisse d'assistance administrative internationale ([art. 22 al. 4 LAAF](#)). La protection juridique de la personne concernée est assurée par la procédure fiscale ordinaire suisse. Cette personne peut par exemple s'opposer à l'utilisation de renseignements provenant de l'étranger en attaquant la décision de taxation concernée.

Après que l'AFC a reçu les renseignements souhaités des autorités étrangères, elle transmet les renseignements à l'autorité suisse qui avait déposé la demande. L'AFC, conformément à [l'art. 22 al. 5 LAAF](#) lui rappelle l'obligation de maintenir le secret et les limitations concernant l'utilisation des informations.

L'[art. 22 al. 6 LAAF](#) précise enfin que la Suisse peut déposer des demandes d'assistance administrative relatives à des renseignements bancaires dans la mesure où le droit suisse permet également d'obtenir les renseignements demandés. Par conséquent, les renseignements bancaires ne peuvent être obtenus par la Suisse que dans les cas de fraude ou de soustraction d'impôt grave. Cette autolimitation explique également la faible quantité de demandes d'assistance administrative déposées par la Suisse (2011 : une demande, 2012 : deux, 2013 : six, 2014 : deux, 2015 : 39, 2016 : 11).

## 2.7 Assistance administrative intercantonale

L'[art. 44 al. 2 Cst.](#) constitue la base juridique constitutionnelle pour l'assistance administrative et l'entraide judiciaire réciproques entre la Confédération et les cantons. Sur le plan législatif, les principes de l'assistance administrative entre les autorités fiscales sont réglés à l'[art. 111 LIFD](#) respectivement à l'[art. 39 al. 2 LHID](#). L'aspect procédural des dispositions d'assistance administrative est, cependant, réglé par les lois fiscales cantonales.

L'[art. 111 al. 1 LIFD](#) précise que les autorités concernées par l'application de cette loi se prêtent mutuellement assistance dans l'accomplissement de leur tâche. Pour les impôts cantonaux, ce principe est défini à l'[art. 39 al. 2 LHID](#). L'assistance administrative doit être livrée aussi bien par les autorités administratives que judiciaires. De plus, l'assistance administrative doit en principe être gratuite. Par ailleurs, l'assistance administrative est également pratiquée sur demande entre les cantons. La Conférence suisse des impôts (CSI) a d'ailleurs publié des directives sur le mode de déclaration intercantonal (voir ASA<sup>10</sup> 62 [1993/94] 542ss.), dans lesquelles les administrations fiscales cantonales et l'AFC s'engagent à se communiquer certaines informations spontanément. Une obligation générale d'informer des autorités fiscales ne peut cependant en être déduite.

Une barrière à l'assistance administrative est constituée par le secret fiscal selon l'[art. 110 al. 1 LIFD](#). L'[art. 111 al. 1 LIFD](#) stipule explicitement que les renseignements fournis dans le cadre de l'assistance administrative sont protégés par le secret fiscal. La consultation de pièces n'est possible que pour des documents officiels, pertinents pour l'application de la LIFD. Les pièces destinées à l'usage interne de l'administration ne doivent donc pas être données en consultation à l'autorité requérante. Toutefois, l'accès à ces pièces peut être accordé lorsque cela n'entre pas en conflit avec des intérêts dignes de protection. Dans tous les cas, les pièces demandées doivent être pertinentes pour l'application de la LIFD.

L'[art. 112 LIFD](#) règle l'obligation d'autres autorités de fournir des informations dans le cadre de l'assistance administrative. Les autorités de la Confédération, des cantons, des districts et des communes fournissent aux autorités chargées de l'application de la LIFD, sur demande et gratuitement tous les renseignements nécessaires. Les renseignements ne doivent pas se limiter à des cas particuliers mais la fourniture de listes est également possible.

---

<sup>10</sup> Archives de droit fiscal suisse

### 3 ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE

Jusqu'à présent, il était question dans cet article de l'assistance administrative entre les autorités fiscales. Comme mentionné dans l'introduction (*cf. chiffre 1*), l'assistance administrative doit être distinguée de l'entraide judiciaire. Cette dernière se rapporte à toutes les mesures qu'un Etat demande à un autre afin de faciliter la poursuite et la répression d'infractions pénales (entraide judiciaire au sens large). L'entraide judiciaire est principalement mise en œuvre par les autorités judiciaires. Vous trouverez ci-dessous un bref aperçu de l'entraide judiciaire en matière fiscale. Pour des informations plus détaillées concernant l'entraide judiciaire, se référer aux directives établies par l'OFJ.

Dans ce qui suit, on entend par « entraide judiciaire » uniquement l'entraide judiciaire « accessoire » au sens de la troisième partie de EIMP. L'entraide judiciaire regroupe donc surtout la notification de documents, la recherche de moyens de preuve (en particulier la perquisition de locaux et la fouille de personnes), la remise de dossiers et de documents ainsi que la remise d'objets ou de valeurs en vue de confiscation ou de restitution à l'ayant-droit ([art. 63 al. 2 EIMP](#)).

#### 3.1 Rétrospective historique

La décision du Conseil fédéral de mars 2009 d'étendre l'assistance administrative internationale dans les cas de soustraction fiscale a eu pour conséquence que la Suisse, dans ces cas, accorde depuis lors l'assistance administrative et non l'entraide judiciaire. L'approche bilatérale envisagée initialement s'étant avérée trop lente et peu efficace, le Conseil fédéral décide en juin 2011 de modifier la EIMP. Le 15 juin 2012, le Conseil fédéral lance le processus de consultation y relatif qui durera jusqu'au 17 octobre 2012. La proposition d'élargir l'entraide judiciaire aux délits fiscaux ayant donné majoritairement lieu à des critiques dans le cadre de la consultation, le Conseil fédéral retire sa proposition de modification de la EIMP le 20 février 2013 et décide de la coordonner avec la révision du droit pénal fiscal et l'application des recommandations révisées du Groupe d'action financière (GAFI) sur le blanchiment de capitaux et sur le blanchiment d'argent. Le délai pour le processus de consultation sur le droit pénal fiscal est échu le 30 septembre 2013 et le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances d'élaborer un message jusqu'à fin 2015. Le 13 décembre 2013, le Conseil fédéral a publié son message relatif à la mise en œuvre des recommandations révisées du GAFI. Ce projet est actuellement en suspens auprès du Parlement.

#### 3.2 Objectifs de la procédure de consultation suspendue relative à la loi sur l'entraide pénale internationale

Bien que la révision de l'EIMP ne soit pas poursuivie pour l'instant, il est utile de rappeler les objectifs et les principales propositions de modifications contenues dans le projet. D'une part, la réserve fiscale de l'EIMP (*cf. chiffre 3.4.5*) à l'égard des Etats avec lesquels la Suisse a conclu une nouvelle CDI ou une CDI révisée selon les standards de l'OCDE serait abrogée. D'autre part, la réserve fiscale devrait également être retirée de la Convention européenne d'extradition et le protocole additionnel à la [Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 \(CEEJ\)](#) ratifié sans réserve fiscale. Dans ce contexte, il convient de noter que la réserve fiscale figurant dans les traités d'entraide judiciaire actuellement en vigueur ne correspond plus au standard mondial. Il est donc à prévoir que les conditions de l'entraide judiciaire soient adaptées aux standards de l'OCDE en matière d'assistance administrative.

### 3.3 Bases légales

L'EIMP est la base légale la plus importante dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en Suisse. Là où d'autres lois ou accords internationaux n'en disposent pas autrement, toutes les procédures de collaboration entre Etats en matière pénale sont régies par l'EIMP ([art. 1 al. 1 EIMP](#)). Cette loi assure également la mise en œuvre de la CEEJ et peut être appliqué pour les impôts directs et indirects.

L'entraide judiciaire est également possible concernant les impôts indirects sur la base d'autres accords internationaux. L' [Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international du 26 octobre 2004](#) ainsi que la convention d'application de l'accord de Schengen<sup>11</sup> règlent l'entraide judiciaire dans le domaine des divers impôts indirects (impôts de consommation, TVA, droits de douane). Il convient de mentionner que sur la base de ces accords internationaux, l'entraide judiciaire est déjà possible en cas de soustraction, ce qui n'est pas le cas sous le régime de l'EIMP. Les explications ci-dessous se limitent à la procédure de l'EIMP en matière d'impôts directs.

### 3.4 Conditions pour l'entraide judiciaire

L'entraide judiciaire internationale est possible si les quatre principes de base (double incrimination, règle de la spécialité, réciprocité, proportionnalité) présentés ci-dessous sont respectés. En matière fiscale, il faut se référer également à la réserve fiscale toujours existante de la Suisse (*cf. chiffre 3.4.5*).

#### 3.4.1 Double incrimination

Selon l'[art. 64 al. 1 EIMP](#), les mesures prévues à l'[art. 63 EIMP](#) exigeant la contrainte procédurale ne peuvent être ordonnées que si le fait décrit est également punissable en Suisse. A ce sujet, le TF indique qu'il suffit que l'acte décrit dans la demande soit puni dans les deux Etats comme un délit qui conduit normalement à la coopération internationale.<sup>12</sup> Cependant, même dans le domaine des mesures exigeant l'application de contraintes procédurales, l'[art. 64 al. 2 EIMP](#) prévoit deux exceptions au principe de la double incrimination :

- visant à disculper la personne poursuivie d'une part ; et
- à poursuivre un acte d'ordre sexuel avec des mineurs d'autre part.

#### 3.4.2 Règle de la spécialité

Cette règle est prévue par l'[art. 67 EIMP](#). Elle stipule que les renseignements transmis ne peuvent être utilisés que pour les procédures visant des actes susceptibles d'entraide judiciaire. Il convient de relever que la règle de spécialité n'est pas prévue par la CEEJ bien qu'elle soit de plus en plus incluse de manière systématique dans les accords d'entraide judiciaire. Selon l'EIMP, l'utilisation des renseignements transmis peut être admise, exclue ou sujette à autorisation de l'OFJ. En règle générale,

<sup>11</sup> [Convention d'application de l'Accord Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des Etats de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes.](#)

<sup>12</sup> Arrêt du TF 1A.3/2004 du 3 mai 2004, Cons. 10.1

l'autorité suisse qui accorde l'entraide judiciaire réserve expressément le principe de spécialité en lien avec les renseignements transmis.

La règle de la spécialité ne garantit pas la confidentialité inconditionnelle des renseignements transmis dans l'Etat requérant. En principe, l'Etat requérant n'a pas le droit d'utiliser les renseignements à des fins fiscales, à moins que cet Etat en demande l'autorisation à la Suisse.<sup>13</sup>

### 3.4.3 Réciprocité

Selon l'[art. 8 al. 1 EIMP](#), une demande n'est en général acceptée que si l'Etat requérant garantit la réciprocité. La réciprocité n'est cependant pas nécessaire, en particulier, si l'exécution de la demande paraît s'imposer en raison de la nature de l'acte commis ou de la nécessité de lutter contre certaines formes d'infractions ([art. 8 al. 2 let. a EIMP](#)). Selon la doctrine et la jurisprudence, il est admis que le principe de réciprocité dans le droit moderne d'entraide judiciaire ne joue qu'un rôle mineur en pratique.<sup>14</sup>

### 3.4.4 Proportionnalité

L'[art. 5 al. 2 Cst](#) définit le principe de proportionnalité, selon lequel toute activité de l'Etat doit être proportionnée. Le principe de proportionnalité s'applique également à l'entraide judiciaire. Concrètement, cela signifie que l'Etat requérant ne peut exiger l'entraide judiciaire qu'après qu'il ait **épuisé ses moyens d'investigation internes**. Des mesures inutiles ne peuvent être exigées. L'autorité d'exécution dans l'Etat requis ne doit pas non plus dépasser son mandat.

### 3.4.5 Réserve fiscale

Comme cela a déjà été mentionné, la Suisse n'accorde en principe pas d'entraide judiciaire pour la poursuite d'infractions fiscales. Selon l'[art. 3 al. 3 EIMP](#), est considérée comme une infraction fiscale un acte visant à diminuer des recettes fiscales. Une infraction fiscale inclut à la fois la soustraction d'impôts, de droits de douane ou d'autres contributions publiques. Toutefois, l'entraide judiciaire peut être accordée en particulier lorsque l'objet de la procédure est un acte qui serait qualifié en Suisse de fraude fiscale. Il y a **fraude fiscale** lorsque le délinquant a, par sa **conduite frauduleuse**, soustrait de manière illégale aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires.<sup>15</sup> La réserve fiscale dans les accords d'entraide judiciaire, comme déjà mentionné, ne correspondant plus au standard international, il est à prévoir que la Suisse adapte en conséquence ses bases juridiques.

## 3.5 Procédure

Les demandes d'entraide judiciaire étrangères sont en principe adressées à l'OFJ qui en examine sommairement la recevabilité ([art. 78 al. 1 et 2 EIMP](#)). Si la demande est acceptée, elle est transmise

<sup>13</sup> ATF 133 IV 40, Cons. 6.2

<sup>14</sup> Arrêt du TAF 1A.38/2005, Cons. 3.4

<sup>15</sup> ATF 125 II 250, Cons. 3

par l'OFJ à l'autorité cantonale ou fédérale qui est compétente en vertu du droit suisse (par ex. l'AFC). Conformément à l'[art. 80 al. 1 EIMP](#), l'autorité cantonale ou fédérale chargée de l'exécution procède à un examen préliminaire de la demande. Si celle-ci est recevable, l'autorité compétente rend une décision d'entrée en matière sommairement motivée et exécute les actes d'entraide conformément à son propre droit de procédure ([art. 80a al. 1 EIMP](#)). Pour les autorités administratives de la Confédération, il s'agit de la [Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 \(DPA\)](#). Lorsque l'entraide a été exécutée, l'autorité d'exécution rend une décision finale motivée ([art. 80d EIMP](#)). Si tous les ayants droit ont donné leur consentement à la remise des renseignements, la procédure simplifiée ([art. 80c EIMP](#)) peut s'appliquer de manière analogue à la procédure d'assistance administrative (*cf. chiffre 2.4.8.1*).

### 3.6 Procédure de recours

Selon l'[art. 80e al. 1 EIMP](#), la décision finale ainsi que les décisions incidentes précédentes peuvent faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal pénal fédéral. Un recours en matière de droit public peut, dans des cas particulièrement importants, être déposé contre une décision du Tribunal pénal fédéral auprès du TF ([art. 84 LTF](#)).

\* \* \* \* \*