



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

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

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

**B Actualités et
communications diverses**

**Assistance administrative
et entraide judiciaire
Décembre 2014**

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

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

(État de la législation : 1^{er} août 2014)

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	ASSISTANCE ADMINISTRATIVE	3
2.1	Aperçu historique de l'assistance administrative internationale	3
2.2	Bases légales de l'assistance administrative internationale	4
2.2.1	Bases légales matérielles.....	4
2.2.2	Bases légales procédurales	5
2.3	Principes généraux de l'assistance administrative internationale	5
2.3.1	Champ d'application matériel.....	5
2.3.2	Assistance administrative sur demande	6
2.3.2.1	Les indications devant figurer dans la demande	6
2.3.3	Les renseignements susceptibles d'être échangés	7
2.3.4	Les demandes pour un cas particulier et les demandes groupées	8
2.3.5	Confidentialité.....	9
2.3.6	Champ d'application temporel	10
2.4	Déroulement de l'assistance administrative internationale en cas de demandes d'assistance administrative de l'étranger	10
2.4.1	Les parties	11
2.4.2	La procédure	11
2.4.2.1	La recevabilité de la demande	11
2.4.2.2	L'ordonnance de production.....	12
2.4.2.3	Obtention de renseignements	12
2.4.2.4	Décision au sujet de la possibilité d'assistance administrative	13
2.4.3	Garanties de procédure	13
2.4.4	Procédure en cas de demandes groupées	14
2.4.5	Procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir	14
2.4.6	Frais	15
2.4.7	Procédure de recours.....	16
2.4.8	Transmission des renseignements	16
2.4.8.1	Procédure simplifiée	17
2.4.8.2	Procédure ordinaire	17
2.4.9	Schéma de vue d'ensemble	18
2.5	Cas d'application d'assistance administrative internationale	19
2.6	Demandes suisses d'assistance administrative internationale	19
2.7	Assistance administrative intercantonale	20
3	ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE	21
3.1	Rétrospective historique	21

3.2	Objectifs de la procédure de consultation suspendue relative à la loi sur l'entraide pénale internationale	21
3.3	Bases légales	22
3.4	Conditions pour l'entraide judiciaire	22
3.4.1	Double incrimination.....	22
3.4.2	Règle de la spécialité.....	23
3.4.3	Réciprocité	23
3.4.4	Proportionnalité.....	23
3.4.5	Réserve fiscale.....	23
3.5	Procédure.....	24
3.6	Procédure de recours.....	24

Abréviations

AFC	=	Administration fédérale des contributions
ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
CDI	=	Convention de double imposition
CEEJ	=	Convention européenne d'entraide judiciaire
Cst	=	Constitution fédérale de la Confédération suisse
EAR	=	Echange automatique de renseignements
EIMP	=	Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale)
LAAF	=	Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative 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
MC-OCDE	=	Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2012
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
TAF	=	Tribunal administratif fédéral
TF	=	Tribunal fédéral
TIEA	=	Tax Information Exchange Agreement

1 INTRODUCTION

Il ne se passe guère un jour sans que les médias suisses ne rendent compte d'un conflit fiscal entre la Suisse et un autre pays (voisin). Cela n'est pas étonnant dans la mesure où les rapports de droit fiscal se sont internationalisés avec la mondialisation croissante de l'économie et des conditions de vie en général. Ainsi, la coopération transfrontalière en matière fiscale est devenue de plus en plus un sujet brûlant au niveau international.

Vu que même au sein d'une entité fortement intégrée comme l'Union européenne, le domaine des impôts directs reste une compétence des États membres, cette coopération se révèle souvent difficile. C'est pourquoi l'OCDE (l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques) 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'États, parmi eux la Suisse, ont signé une multitude de conventions de double imposition (CDI) avec d'autres États. Ces CDI s'alignent en règle générale sur le modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (MC-OCDE). Ces dernières années, la situation a donc beaucoup évolué dans le domaine de la coopération transfrontalière en matière fiscale. Une révision fondamentale du commentaire relatif à l'art. 26 MC-OCDE (« échange de renseignements ») est entrée en vigueur en juillet 2012 (*cf. chiffre 2.2.1*) et en Suisse, la nouvelle loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF) a été publiée.

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 d'un domaine actuellement très dynamique, qui est celui de l'assistance administrative et de l'entraide judiciaire. 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 sied 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 elle est encore en cours. Une nouvelle base légale a été donnée à la réglementation concernant l'assistance administrative avec la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. Pourtant, l'évolution internationale a déjà rendu nécessaire une adaptation de la LAAF. Ces adaptations sont entrées en vigueur le 1^{er} août 2014 (*cf. chiffre 2.1*). La procédure de modification de la loi sur l'entraide pénale internationale 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 intitulées « l'entraide judiciaire internationale en matière pénale »¹ l'Office fédéral de la justice (OFJ) a délimité les notions « assistance administrative » et « entraide judiciaire » de la manière suivante :

- **Assistance administrative** : concerne la collaboration entre **autorités administratives**.
- **Entraide judiciaire au sens large** : comprend toutes les mesures prises par un État (État requis) sur demande d'un autre État (État requérant) en vue de soutenir la poursuite et la répres-

¹ Office fédéral de la justice OFJ, unité entraide judiciaire : L'entraide judiciaire internationale en matière pénale, directives, 9^{ème} édition 2009, disponible sur <http://www.rhf.admin.ch> > Droit pénal > Directives et aide-mémoire.

sion d'infractions pénales dans l'État requérant. Elle est avant tout mise en œuvre par des **autorités de poursuite 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 ont aussi à voir avec des affaires pénales.

2 ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

2.1 Aperçu historique de l'assistance administrative internationale

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) a été créé au début du siècle. D'abord, il avait été constitué par l'OCDE 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 123 États 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. Sous cette pression, le Conseil fédéral a décidé en mars 2009 que la Suisse retirerait sa réserve de longue date de l'art. 26 MC-OCDE et qu'elle adopterait le standard international en ce qui concerne l'échange de renseignements en matière fiscale. Par le passé, la Suisse n'avait accordé l'assistance administrative que pour l'application correcte des CDI. En vertu de cette décision du Conseil fédéral, la Suisse a négocié plusieurs nouvelles CDI ou révisé des CDI existantes de sorte qu'elles contiennent maintenant une clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE.

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. Dans la première phase, le Forum mondial examine si les bases légales permettant l'échange de renseignements existent et dans la deuxième phase, si l'efficacité de l'échange de renseignements est effectivement donnée en pratique. Lors de la **phase 1 de l'examen par les pairs concernant la Suisse**, le Forum mondial a estimé que même les nouvelles CDI ou les CDI révisées ne seraient pas conformes au standard international. Ceci en raison de certaines exigences procédurales qui se trouvaient dans les clauses d'assistance administrative des CDI conclues par la Suisse (*cf. chiffre 2.4.3*). Ces exigences empêcheraient un échange de renseignements effectif car il n'était pas possible d'identifier le contribuable d'une autre manière lorsque la demande d'assistance administrative ne mentionnait pas son nom et son adresse. Pourtant, selon les experts du Forum mondial, l'interprétation des clauses d'assistance administrative doit être faite conformément au sens et au but de la disposition sur l'échange de renseignements. Ainsi, l'échange de renseignements en matière fiscale doit être assuré le plus largement possible.

Il est vrai qu'en juin 2011, le rapport du Forum mondial concernant la phase 1 attestait que la Suisse avait fait des progrès importants en matière d'assistance administrative. Mais des critères importants concernant l'échange de renseignements ne sont encore aujourd'hui pas ou que partiellement remplis. Le Forum mondial critiquait les points suivants :

- Les exigences relatives à l'identification des contribuables concernés et des détenteurs de renseignements dans une demande d'assistance administrative sont trop restrictives.
- La Suisse ne peut pas encore échanger des informations fiscales avec tous les partenaires selon le standard international.
- L'identité des actionnaires au porteur ne peut pas être établie dans tous les cas.

- Aucune information ne peut être fournie à l'État requérant sans notification préalable de la personne concernée, même dans des cas exceptionnels.

Afin de pouvoir avancer à la **phase 2 de l'examen par les pairs**, la Suisse doit réaliser des progrès dans un des domaines mentionnés au moins. Vu les exigences du Forum mondial, le Conseil fédéral avait décidé en février 2011 déjà d'adapter une nouvelle fois la politique suisse en matière d'assistance administrative dans le domaine fiscal. Dorénavant, la Suisse prendrait en compte une demande d'assistance administrative fondée sur une CDI avec une clause d'échange de renseignements rédigée d'après l'art. 26 MC-OCDE pour autant qu'il ne s'agisse pas d'une « pêche aux renseignements » (« fishing expedition », *cf. chiffre 2.3.4*). L'exigence de fournir le nom et l'adresse du contribuable ne devrait plus être nécessaire et l'identification de la personne concernée devrait aussi être possible d'une autre façon telle que la livraison du numéro de compte.

Afin de mettre en œuvre le standard international concernant l'échange de renseignements en matière fiscale, la Suisse doit encore une fois réviser ses CDI existantes ou conclure de nouvelles CDI. Cette procédure est en cours, mais vu l'étendue du réseau suisse de CDI (plus de 90 conventions) elle n'est pas encore terminée. Bien que le nombre de CDI contenant une clause d'assistance administrative conforme à la norme ait été augmenté, le Forum mondial le juge insuffisant jusqu'à présent.

La LAAF a également été adaptée pour que la Suisse soit admise à la phase 2 de l'examen par les pairs. Les modifications concernent essentiellement les demandes groupées, l'information ultérieure de la personne habilitée à recourir ainsi que les spécificités liées à la transmission de la demande des autorités étrangères (*cf. chiffre 2.4.4 et 2.4.5*). Ces modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} août 2014. Le 11 juillet 2014, le Forum mondial a entamé ses travaux concernant un rapport supplémentaire sur la Suisse. Le groupe d'examen par les pairs procédera à l'examen de ce rapport supplémentaire en février 2015. Cet examen évaluera les changements apportés au cadre législatif suisse. Si la réponse est positive, l'examen de phase 2 devrait vraisemblablement avoir lieu au cours du second semestre de 2015.

2.2 Bases légales de l'assistance administrative internationale

Comme déjà mentionné, le standard international élaboré par l'OCDE est la base 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 de convention sur l'échange de renseignements (accord d'échange de renseignements fiscaux, TIEA) 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.

Selon le nouveau commentaire de l'art. 26 MC-OCDE approuvé le 17 juillet 2012 par le Comité des affaires fiscales de l'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 sied 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 ce qui suit : le MC-OCDE et son commentaire ne sont juridiquement contraignants ni pour les tribunaux ni pour les contribuables des États membres. Nonobstant ce fait, il ne sera pas possible pour la Suisse de conclure des clauses d'assistance administrative qui ne sont pas conformes au standard international sans que les autres États prennent à moyen terme des mesures de rétorsion. En d'autres mots, le standard international est politiquement contraignant étant donné que la Suisse est membre de l'OCDE.

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 loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale) qui est entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. La LAAF régit les aspects procéduraux de l'exécution de l'assistance administrative et elle 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 TIEA sont de telles conventions créées pour les États ayant décidé de ne pas conclure de CDI entre eux, par exemple parce qu'ils ne connaissent pas l'imposition intégrale des revenus de leurs résidents. D'un point de vue matériel, il n'y a pas de différence entre les CDI et les TIEA en ce qui concerne l'échange de renseignements. Jusqu'à présent, la Suisse a signé sept TIEA conformes au standard international en matière d'échanges de renseignements, dont trois sont en vigueur.

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.

Une réserve est apportée par l'art. 7 let. c LAAF dans la mesure où la Suisse n'entre pas en matière lorsque la demande d'assistance administrative se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (*cf. chiffre 2.4.2.1*). Sont particulièrement visées les demandes fondées sur des données bancaires obtenues illégalement.

2.3.2 Assistance administrative sur demande

L'art. 4 al. 1 LAAF précise que l'assistance administrative n'est accordée que sur demande. Depuis l'entrée en vigueur du nouveau commentaire de l'art. 26 MC-OCDE en juillet 2012, les demandes pour un cas particulier ainsi que les demandes groupées sont dorénavant possibles (*cf. chiffre 2.3.4*). En revanche, ni l'échange automatique de renseignements (EAR), ni l'assistance administrative spontanée ne font encore partie du standard international à l'heure actuelle.

Remarque :

En soutenant la déclaration relative à l'EAR en matière fiscale adoptée le 6 mai 2014 par les ministres des États membres de l'OCDE, le Conseil fédéral accepte le principe de l'EAR. Le 21 mai 2014, le Conseil fédéral a de surcroît défini des projets de mandat de négociation en vue d'introduire la nouvelle norme mondiale régissant l'EAR avec des États partenaires. Le 8 octobre 2014, le Conseil fédéral a approuvé les mandats de négociation définitifs. Le 21 juillet 2014, l'OCDE a publié la version complète du standard international concernant l'EAR. Le 29 octobre 2014, quelque 50 pays membres du Forum mondial ont signé un accord relatif à l'EAR. La Suisse n'a pas signé, mais elle a fait connaître son intention d'introduire l'EAR et de signer l'accord.

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. Pourtant, l'art. 26 MC-OCDE ne définit pas quelles indications l'État requérant est tenu de livrer dans une demande d'assistance administrative. 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, c.-à-d :

- l'identité de la personne concernée ;
- l'indication des renseignements recherchés ;
- le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;
- les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés se trouvent dans l'État 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'État 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'État requérant qu'il soupçonne un délit pour pouvoir demander de 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'État 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 ». Le commentaire précise ce qu'il faut entendre par « fishing expedition » : une demande spéculative sans rapport évident avec une recherche ou une enquête en cours. En d'autres termes, on vise à échanger les renseignements « to the widest possible extent » tant qu'il ne s'agit pas d'une « fishing expedition ». Enfin, peu importe qu'une fois fourni, il s'avère que le renseignement requis soit finalement pertinent.

L'art. 26 al. 3 MC-OCDE limite le champ d'application de l'échange de renseignements dans la mesure où l'État 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**. En droit interne suisse, 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, entrent surtout en ligne de comptes des mesures qui sont possibles dans le cadre de la taxation et de la perception de ces impôts (voir art. 127 à 129 LIFD et art. 43 à 45 LHID).²

L'art. 26 al. 5 MC-OCDE a été ajouté à la convention en 2005. Il explicite que l'échange de renseignements ne doit pas être refusé 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. L'art. 26 al. 5 MC-OCDE prime donc l'art. 26 al. 3 MC-OCDE 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.

² LIFD : Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

LHID : Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Il existe une exception pour les avocats³ 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 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 2011⁴, à l'art. 4 al. 1 LAAF 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. Dans la version actuellement en vigueur, l'art. 4 al. 1 LAAF se contente de disposer que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande. Même avant l'entrée en vigueur des modifications de la LAAF et de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF) le 1^{er} 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 groupées⁵ 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 2013⁶ que les demandes groupées fondées sur la CDI Suisse-États-Unis sont en principe admises même pour la période avant l'entrée en vigueur de la LAAF (avant le 1^{er} février 2013).

Depuis le 1^{er} 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^{bis} LAAF).

Pour ce qui suit, il sied de différencier les demandes groupées, admises, de la pêche aux renseignements (« fishing expedition ») qui est interdite. Pour qu'une demande ne soit pas considérée comme une « fishing expedition », l'État 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.

Ensuite, le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE énumère différents exemples concernant la différenciation entre demandes groupées et « fishing expedition ». Deux de ces exemples seront présentés ci-dessous :

³ Pour faciliter la lecture de ce qui suit, la forme masculine est utilisée pour désigner aussi bien les hommes que les femmes.

⁴ Feuille fédérale (FF) 2011 5771

⁵ Recueil officiel (RO) 2013 245

⁶ Arrêt du TF 2C_269/2013

Exemple 1

Le prestataire de services financiers B est domicilié dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont constaté que B essaie de vendre, à l'aide d'informations trompeuses, un produit financier à des personnes résidant dans l'État A. B affirme que le revenu accumulé dans ce produit n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu dans l'État A. Afin de pouvoir effectuer cet investissement, il faut ouvrir un compte chez B. Les autorités fiscales de l'État 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'État A possède des indications que B distribue le produit aussi à travers un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs de ses contribuables n'ont pas déclaré le revenu provenant de ce produit financier. L'État 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'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir des renseignements relatifs à toutes les personnes résidant dans l'État A ayant un compte chez B et qui ont investi dans le produit financier. La demande d'assistance administrative de l'État 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'État B. L'État A impose les personnes résidant sur son territoire sur la base de leur revenu mondial. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et les lieux de naissance ainsi que les soldes de compte des personnes résidant dans l'État 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'État requis n'est pas tenu de fournir des renseignements à l'État requérant.

Si une demande d'assistance administrative s'avère une « fishing expedition » comme dans le cas de figure de l'exemple 2, l'art. 7 let. a LAAF dispose également la non-entrée en matière.

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'État requérant.

En fin de compte, la confidentialité doit être garantie à travers les lois de l'État 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'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État (art. 26 al. 2 MC-OCDE et le commentaire y relatif).

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

En outre, le commentaire précise que les renseignements reçus ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la CDI applicable. Le commentaire aborde également la transmission des renseignements à d'autres autorités de l'État requis. Selon le principe de la spécialité, l'État requérant ne doit utiliser les renseignements qu'en rapport avec les personnes et les actes pour lesquels ils ont été demandés par lui et accordés par l'État requis. En revanche, les renseignements peuvent être utilisés à d'autres fins qu'à des fins fiscales à deux conditions :

- primo, lorsque les renseignements peuvent être utilisés à d'autres fins selon les lois des deux États ;
- secundo, lorsque l'autorité compétente de l'État 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 qu'à des fins 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^{er} 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^{bis} et 14a LAAF s'appliquent aux demandes groupées déposées depuis le 1^{er} 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 émanant de la Suisse sont traitées par l'AFC. Dans le cas de figure des demandes 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 d'assistance administrative 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 « autorité étrangère » n'est pas définie par la LAAF puisque c'est le droit de l'État 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 sur la procédure administrative (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 ait déposée 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^{bis} 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. 2 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 (p.ex. en cas de données obtenues de manière illégale), l'art. 7 LAAF dispose que l'AFC n'entre pas en matière. La proposition du Conseil fédéral de modifier l'art. 7 let. c LAAF dans ce sens que l'AFC ne serait entrée en matière que si la demande était fondée sur des informations obtenues *activement* par des actions illégales selon la loi suisse n'a pas été retenue suite aux critiques exprimées lors de la procédure de consultation.

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. En faisant ainsi 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. Si les renseignements sont requis dans le cadre d'une procédure pénale, leur utilisation doit être examinée parce que la personne accusée n'est pas tenue de s'incriminer elle-même. Concernant les procédures pénales suisses, nous renvoyons à l'art. 21 al. 3 LAAF qui règle la matière.

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. 9 al. 5 respectivement l'art. 10 al. 4 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 si l'autorité requise possède 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 au sujet de la possibilité d'assistance administrative

Selon l'art. 26 al.1 MC-OCDE, les renseignements vraisemblablement pertinents (« foreseeably relevant ») 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.⁷ 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'état 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.⁸

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 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 donc une décision finale pour chaque personne habilitée à recourir, de façon que seules les informations concernant la personne en question soient mentionnées et que la confidentialité soit 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 al. 1 et 15 al. 1 LAAF concrétisent ce principe. Depuis l'entrée en vigueur de la modification de la LAAF le 1^{er} 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'État 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'État 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 délivrée de telle manière que l'échange de renseignements effectif soit empêché ou indûment retardé. Le Forum mondial recommande dans son rapport des pairs sur la Suisse à la phase 1 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

⁷ Arrêt du TAF A-6473/2012 du 29 mars 2013, Cons. 6

⁸ Ibid., Cons. 5.2

au standard. Un droit d'être entendu conforme au standard implique donc que la notification n'est pas nécessaire 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 État de droit est l'ordre de proportionnalité, contenu dans l'art. 5 al. 2 Cst. Chaque action de l'État doit être proportionnée et l'assistance administrative doit donc être apte à atteindre un but d'un intérêt public prépondérant, nécessaire et raisonnable pour la personne concernée. Selon le TAF, l'intrusion dans un droit fondamental de la personne concernée du point de vue factuel, spatial, temporel et personnel ne doit pas aller plus loin que nécessaire.⁹

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.

Contrairement aux demandes individuelles, un délai légal pour indiquer une adresse en Suisse ou une personne autorisée à recevoir des notifications est accordé dans le cadre des demandes groupées. Il est de 20 jours (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 2.1*, le fait que la Suisse ne prévoit pas de dérogation à la notification de la personne concernée par la demande d'assistance administrative. Afin de répondre à la norme internationale et pour augmenter les chances d'admission à la phase 2 de l'examen par les pairs, une procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir a été introduite par l'art. 21a LAAF.

L'art. 21a LAAF prévoit dès lors une procédure par laquelle les personnes autorisées à recourir peuvent être exceptionnellement informées de la notification d'une demande qu'après la transmission

⁹ Arrêt du TAF A-6473/2012 du 29 mars 2013, Cons. 5.1

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'exemption de l'information préalable sont remplies.

Remarque :

Contrairement aux recommandations du Conseil fédéral, le Parlement a introduit le mot « et » au lieu du mot « ou » dans l'art. 21a al. 1 LAAF. Selon l'avis du Conseil fédéral, la Suisse risque, en raison de cette divergence par rapport au standard, de ne pas être admise dans la phase 2 de l'examen par les pairs.

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 ne peut le faire que sur la constatation de la non-conformité au droit. Si l'illégalité est établie par le tribunal, la personne habilitée à recourir peut, le cas échéant déposer une plainte mettant en cause la responsabilité de l'État.

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. 21a al. 4 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 États-Unis de juillet 2008 et août 2009. Faute de base légale, et s'appuyant alors sur un arrêté fédéral du 17 décembre 2010¹⁰, 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.

¹⁰ RS 952.2

2.4.7 Procédure de recours

La procédure de recours est fixée dans un seul article, soit l'art. 19 LAAF. L'art. 19 al. 2 et 3 LAAF renvoient directement aux articles concernés de la PA et l'art. 19 al. 5 LAAF précise que la PA fixe la procédure au cas où la LAAF ne le fait pas.

Selon l'art. 19 al. 1 LAAF, la décision finale est seule 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. Par conséquent, le droit d'être entendu est ici limité.

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 a également qualité pour recourir, pour autant qu'il remplisse les conditions prévues par l'art. 48 PA.

Le recours contre la décision finale de l'AFC est à déposer devant le TAF (art. 31 et 32 e contrario LTAF¹¹). 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. L'AFC peut cependant retirer l'effet suspensif au recours (art. 55 al. 2 PA). Après la réception du recours, l'autorité de recours, son président ou le juge instructeur ont la même compétence. Pour répondre aux exigences d'effectuer le processus d'assistance administrative rapidement (*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 état de fait nécessite davantage d'éclaircissements, l'autorité de recours peut en revanche imposer un deuxième échange d'écritures.

Depuis l'entrée en vigueur de la LAAF le 1^{er} 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 LTF¹²). 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 refuse la demande d'assistance administrative du requérant, aucune transmission de renseignements à l'État partenaire n'a lieu. La procédure d'assistance administrative est close et ce résultat est communiqué à l'État partenaire.

¹¹ Loi sur le Tribunal administratif fédéral

¹² Loi sur le Tribunal fédéral

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 l'accord donné, il est irrévocable. S'il y a un accord écrit, l'AFC transmet les renseignements à l'autorité requérante en relevant l'existence de l'accord. 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 accord partiel (p.ex. lorsque plusieurs personnes ont qualité pour recourir), seuls seront transmis les renseignements pour lesquels il existe un accord.

2.4.8.2 Procédure ordinaire

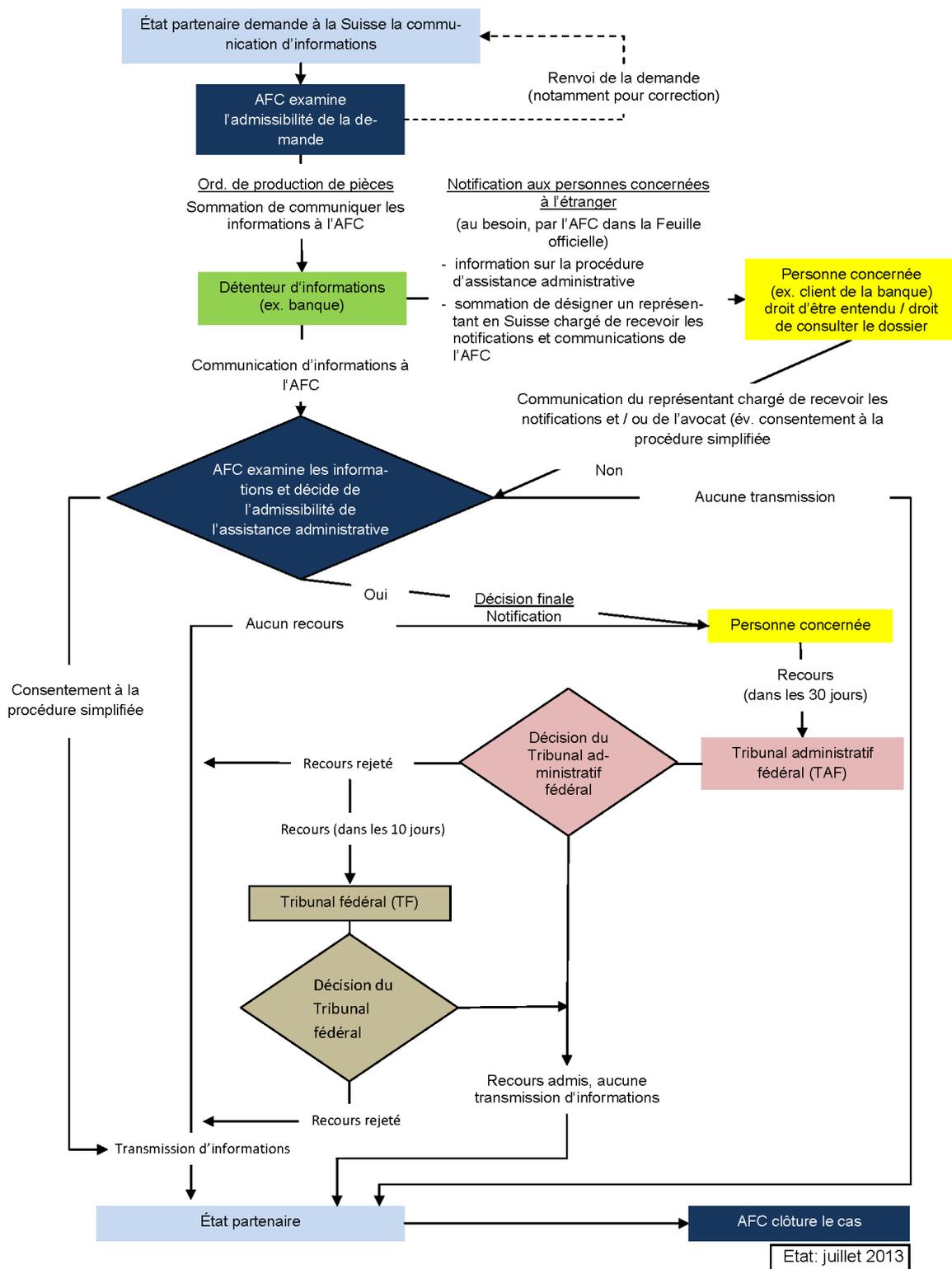
Si aucun accord n'est donné par les personnes ayant qualité pour recourir, l'AFC applique la procédure ordinaire et notifie dans un deuxième temps une décision finale. Comme déjà mentionné, la décision finale (et avec elle les éventuelles décisions incidentes précédentes) peut être attaquée auprès du 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 Schéma de vue d'ensemble

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

Exemple 2

Les autorités fiscales de l'État 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'État B. D'après leur expérience, les autorités de l'État A considèrent comme vraisemblable que les comptes bancaires soient libellés au nom de membres de la famille de Monsieur X, leur bénéficiaire effectif. L'État 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

Le cinquième paragraphe de la LAAF s'intitule « demandes suisses d'assistance administrative » et il 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 conclusion.

Aucun recours ne peut être déposé contre une demande suisse d'assistance administrative internationale (art. 22 al. 4 LAAF). Comme les autorités suisses ne peuvent demander à l'étranger que les renseignements qu'ils auraient aussi pu obtenir en Suisse sur la base du droit suisse, la protection juridique de la personne concernée est assurée par la procédure fiscale ordinaire suisse. La personne concernée peut soit déposer un recours contre la décision de taxation, soit se défendre dans l'État requis.

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 leur 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 de la Suisse explique également la faible quantité de demandes d'assistance administrative déposées par la Suisse. En 2011, seule une demande a été déposée. En 2012, on compte deux demandes et en 2013 six.

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 ASA¹³ 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.

¹³ Archives de droit fiscal suisse

3 ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE

Jusqu'à présent, dans cet article il était question 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 État demande à un autre État 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, reportez-vous sur les directives établies par l'OFJ.¹⁴

Dans ce qui suit, on entend par « entraide judiciaire » uniquement l'entraide judiciaire « accessoire » au sens de la troisième partie de l'EIMP¹⁵. 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, fournit une assistance administrative et non l'entraide judiciaire. L'approche bilatérale envisagée initialement s'étant avérée trop lente et peu efficace, le Conseil fédéral a décidé en juin 2011 de modifier la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP). Le 15 juin 2012, le Conseil fédéral a mis en route le processus de consultation y relatif qui a duré 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 a retiré le 20 février 2013 sa proposition de modification de la loi sur l'entraide pénale internationale et il a décidé de la coordonner avec la révision du droit pénal fiscal et l'application des recommandations révisées du GAFI¹⁶ 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 Groupe d'action financière. Ce projet est actuellement traité par le 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 États 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 fis-

¹⁴ Office fédéral de la justice OFJ, Unité Entraide judiciaire : L'entraide judiciaire internationale en matière pénale, Directives, 9^{ème} édition 2009, disponible sur <http://www.rhf.admin.ch> > Droit pénal > Directives et aide-mémoire.

¹⁵ Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale

¹⁶ Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux

cale devrait également être retirée de la Convention européenne d'extradition et le protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire (CEEJ) ratifié sans réserve fiscale. Dans ce contexte, il convient de noter que la réserve fiscale dans des traités d'entraide judiciaire 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

La loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale est la base juridique la plus importante dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en Suisse. Cette loi est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1983. Là où d'autres lois ou accords internationaux n'en disposent pas autrement, toutes les procédures de collaboration entre États en matière pénale sont régies par l'EIMP (art. 1 al. 1 EIMP). L'EIMP assure la mise en œuvre de la CEEJ et peut être appliquée 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 sur la lutte contre la fraude (AAF) entre la Suisse et l'UE ainsi que la convention d'application de l'accord de Schengen (CAAS) règlent l'examen des demandes d'entraide judiciaire dans le domaine des divers impôts indirects (impôts de consommation, TVA, droits de douane). Nous n'entrerons pas davantage dans cette procédure, mais présenterons seulement celle de l'EIMP pour les impôts directs.

3.4 Conditions pour l'entraide judiciaire

L'entraide judiciaire internationale est en général possible si les quatre principes de base 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

En principe, l'entraide judiciaire doit être accordée dans toute la mesure du possible, même si l'acte décrit dans la demande n'est pas punissable en Suisse. L'art. 64 al.1 EIMP stipule cependant que les mesures prévues à l'art. 63 EIMP qui exigent la contrainte procédurale ne peuvent être ordonnées que si le fait décrit est également punissable en Suisse. Le TF a statué qu'il suffit que l'acte décrit dans la demande soit puni dans les deux États comme un délit qui conduit normalement à la coopération internationale.¹⁷ 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 :

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

¹⁷ Arrêt du TF 1A.3/2004 du 3 mai 2004, Cons. 10.1

3.4.2 Règle de la spécialité

L'art. 67 est intitulé « règle de la spécialité ». D'après cette règle, les renseignements transmis ne peuvent être utilisés que pour les procédures visant des actes susceptibles d'entraide judiciaire. Il sied 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.

La règle de la spécialité ne garantit pas la confidentialité inconditionnelle des renseignements transmis dans l'État requérant. Toutefois, il est important que l'État requérant n'utilise pas les renseignements à des fins exclues, notamment à des fins fiscales.¹⁸

3.4.3 Réciprocité

Selon l'art. 8 al. 1 EIMP et en règle générale, une demande n'est acceptée que si l'État 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.¹⁹

3.4.4 Proportionnalité

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

3.4.5 Réserve fiscale

Comme cela a déjà été mentionné, la Suisse n'accorde 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 foi 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.²⁰ 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 doive adapter en conséquence ses bases juridiques.

¹⁸ ATF 133 IV 40, Cons. 6.2

¹⁹ Arrêt du TAF 1A.38/2005, Cons. 3.4

²⁰ ATF 125 II 250, Cons. 3

3.5 Procédure

Les demandes d'entraide judiciaire étrangères sont en principe transmises à l'OFJ qui en examine sommairement la recevabilité (art. 78 al. 1 et 2 EIMP). Si la demande est acceptée, elle est transmise par l'OFJ à l'autorité cantonale ou fédérale qui est compétente en vertu du droit suisse (p.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 (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).

* * * * *