

11.044

**Message
concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance
administrative fiscale**

du 6 juillet 2011

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons un projet de loi sur l'assistance administrative fiscale et vous proposons de l'adopter.

Par la même occasion, nous vous proposons de classer l'intervention parlementaire suivante:

2010 M 09.4335 Entraide administrative en matière de double imposition. Fixer la procédure au niveau de la loi (N 19.3.2010, Baumann; E 15.9.2010)

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

6 juillet 2011

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Micheline Calmy-Rey
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF) contient les règles de procédure relatives à l'exécution de l'assistance administrative en vertu des conventions en vue d'éviter les doubles impositions et d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. L'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions, en vigueur depuis le 1^{er} octobre 2010, sera abrogée dès l'entrée en vigueur de la LAAF.

Contexte

Au printemps 2009, le Conseil fédéral a décidé d'appliquer le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale énoncé à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE (MC-OCDE). La mise en œuvre de cette décision a exigé la modification des conventions de double imposition (CDI) existantes et la conclusion de nouvelles conventions.

Chaque CDI définit dans sa clause d'assistance administrative les bases juridiques matérielles de l'échange de renseignements entre la Suisse et l'autre Etat contractant. En revanche, les règles de procédure doivent être établies par la législation nationale. Telle est la raison d'être de la loi sur l'assistance administrative fiscale.

Contenu du projet

La LAAF règle l'exécution de l'assistance administrative en vertu des conventions en vue d'éviter les doubles impositions et d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Il incombe à l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'exécuter l'assistance administrative fondée sur les demandes de l'étranger et de déposer les demandes suisses. La LAAF établit le principe selon lequel l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande et dans un cas particulier. Par ailleurs, la Suisse n'entre pas en matière sur une demande qui se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (par ex. l'acquisition de données par des moyens illégaux).

La loi précise qui peut obtenir les renseignements demandés et par quels moyens, qui doit être informé d'une demande d'assistance administrative et qui dispose d'un droit de participation à la procédure. Lorsque les conditions sont remplies, la transmission des renseignements peut se faire par une procédure simplifiée ou par une procédure ordinaire, c'est-à-dire par la notification d'une décision finale. La LAAF comprend également des dispositions particulières sur la procédure de recours. Enfin, les informations bancaires transmises à l'étranger ne peuvent être utilisées pour appliquer le droit fiscal suisse que si elles auraient pu être obtenues sur la base de la législation suisse.

Table des matières

Condensé	5772
1 Présentation du projet	5774
1.1 Contexte	5774
1.2 Développements internationaux	5775
1.2.1 Travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal	5775
1.2.2 Examen de la Suisse par ses pairs dans le cadre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales	5776
1.3 Résultats de la procédure de consultation	5776
1.3.1 Présentation du projet mis en consultation	5776
1.3.2 Résultats de la procédure de consultation	5778
1.3.3 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation	5778
1.4 Classement d'interventions parlementaires	5780
2 Commentaire des articles	5780
2.1 Dispositions générales	5780
2.2 Demandes d'assistance administrative de l'étranger	5784
2.3 Obtention de renseignements	5786
2.4 Transmission des renseignements	5795
2.5 Demandes suisses d'assistance administrative	5799
2.6 Dispositions finales	5800
2.7 Modification du droit en vigueur	5801
2.7.1 Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral	5801
2.7.2 Loi du 18 mars 2005 sur les douanes	5802
2.7.3 Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée	5805
2.7.4 Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne	5806
2.7.5 Arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions	5806
3 Conséquences	5807
3.1 Conséquences pour la Confédération	5807
3.2 Conséquences pour les cantons	5807
3.3 Conséquences pour l'économie	5807
4 Lien avec le programme de la législation	5808
5 Aspects juridiques	5808
5.1 Constitutionnalité et légalité	5808
5.2 Délégation de compétences législatives	5809
Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF) (Projet)	5811

Message

1 Présentation du projet

1.1 Contexte

Au printemps 2009, le Conseil fédéral a décidé d'appliquer le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale énoncé à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE (MC-OCDE). La mise en œuvre de cette décision intervient par la modification des conventions de double imposition (CDI) existantes et la conclusion de nouvelles conventions.

Depuis lors, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a mené des négociations avec de nombreux Etats afin d'intégrer une clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE (échange de renseignements au cas par cas, sur demande concrète et motivée, en excluant la recherche de preuves) dans les CDI actuelles et dans les nouvelles conventions. Au cours de la session d'été 2010, les Chambres fédérales ont approuvé les dix premières conventions comprenant une clause d'assistance administrative selon le standard de l'OCDE. La première de ces CDI révisées est entrée en vigueur le 4 novembre 2010, après que les deux Etats contractants, la Suisse et la France, l'ont ratifiée et ont échangé leurs instruments de ratification.

La clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE oblige les Etats contractants à prendre les mesures qui sont également prévues par la législation interne pour obtenir des renseignements (art. 26, par. 3, let. a, et par. 4, MC-OCDE). Les Etats contractants ne peuvent cependant pas interpréter cette obligation comme un droit de refuser la communication de renseignements au seul motif que ces derniers 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 morale (art. 26, par. 5, MC-OCDE). Cela oblige donc la Suisse – en dérogation à son droit interne – à recueillir ce type de renseignements aussi lorsque la convention applicable exige leur transmission.

Chaque CDI définit dans sa clause d'assistance administrative les bases juridiques matérielles de l'échange de renseignements entre la Suisse et l'autre Etat contractant. Ces conditions engagent la Suisse et ne peuvent être modifiées par le droit interne. En d'autres termes, le droit suisse ne peut pas restreindre la portée de l'assistance administrative définie dans les clauses d'assistance des CDI. En revanche, les règles de procédure doivent être établies par la législation nationale. Dans l'intérêt de la sécurité juridique et pour garantir une pratique uniforme, il fallait disposer dès l'automne 2010 d'un instrument législatif pour mettre en œuvre le nouveau régime d'assistance administrative prévu dans les CDI. A cette fin, le Conseil fédéral a édicté l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI)¹, qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre suivant. Or, le Parlement a chargé le Conseil fédéral de présenter un projet de loi relatif à la mise en œuvre de l'assistance administrative conforme aux standards de l'OCDE prévue dans les conventions

¹ RS 672.204

(voir notamment la motion 09.4335 Baumann, «Entraide administrative en matière de double imposition. Fixer la procédure au niveau de la loi», ou l'art. 2 de l'arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la Convention entre la Suisse et la France contre les doubles impositions²). Une réglementation dans une loi fédérale donne le champ d'action nécessaire pour déroger là où cela s'avère nécessaire aux dispositions légales en vigueur, par exemple à celles relatives à la procédure administrative.

Par décision du 20 janvier 2010, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF) de mettre sur pied un groupe de travail composé de représentants des offices fédéraux compétents (SFI, AFC, OFJ, AFD, SG DFF, FINMA), de spécialistes externes (SwissBanking, SwissHoldings, FiduciaireSuisse) et de représentants de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances pour encadrer l'élaboration d'une loi sur l'assistance administrative. A l'issue de cinq réunions, ce groupe de travail a présenté un projet de loi. Sur cette base, le Conseil fédéral a ouvert le 12 janvier 2011 une procédure de consultation qui s'est achevée le 13 avril 2011.

1.2 Développements internationaux

1.2.1 Travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal

Dans le cadre des travaux de l'OCDE dans le domaine fiscal, le groupe de travail 10, qui traite des questions relatives à l'échange d'informations, examine des extensions du standard relatif à l'échange de renseignements et révisé de manière approfondie le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE. Ce commentaire définit l'interprétation des clauses d'assistance administrative s'inspirant de l'art. 26 MC-OCDE. Une grande importance est donnée au plan international à ce commentaire, car on peut s'attendre à ce que les autorités d'exécution s'y tiennent de très près.

Selon son agenda, ce groupe de travail de l'OCDE terminera ses travaux en octobre 2011, puis le Comité des affaires fiscales de prononcera sur le nouveau commentaire et le Conseil de l'OCDE en fera ensuite de même. Il est peu vraisemblable que le Comité et le Conseil apportent des modifications aux travaux du groupe de travail. Le nouveau commentaire devrait entrer en vigueur à la mi-2012.

Au plan du contenu, on peut s'attendre à ce que le nouveau commentaire prévoit la possibilité de faire des demandes groupées. En ce qui concerne la compétence pour effectuer l'examen de la pertinence vraisemblable d'une information, il prévoit en outre qu'il n'appartient pas à l'Etat requis d'en décider.

Etant donné que l'art. 4, al. 4, LAAF prévoit que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande et pour un cas particulier, et qu'il exclut de ce fait les demandes groupées, on doit s'attendre à devoir procéder à relativement brève échéance à une révision de la loi. Nous proposons néanmoins d'appliquer pour l'instant le standard international sous sa forme actuelle.

1.2.2 Examen de la Suisse par ses pairs dans le cadre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales

Le rapport d'examen de la Suisse par ses pairs, qui a été publié début juin 2011, comprend des recommandations dont le contenu est également couvert par l'OACDI et donc indirectement par le projet de la LAAF. Les recommandations du Forum mondial ne constituent pas du droit contraignant, mais il est difficile de s'y soustraire sans encourir à moyen terme des sanctions d'autres Etats. Il y a lieu d'évoquer en particulier les recommandations suivantes:

- a. Des prescriptions de droit fiscal doivent être envisagées pour combler les lacunes relatives aux actions au porteur. La mise en œuvre de cette recommandation concernant la législation nationale, elle n'entre pas dans le champ d'application de la LAAF et n'est donc pas examinée dans le présent projet.
- b. Le droit du contribuable d'être entendu serait trop étendu et il faudrait examiner les circonstances dans lesquelles des exceptions à la notification dudit contribuable devraient être autorisées. Le présent projet tient autant que possible compte de cette recommandation (cf. ch. 1.3.3, let. e, ci-après).
- c. Les exigences de la Suisse quand au contenu minimal des demandes d'assistance administrative provenant d'autres Etats doivent être conformes au standard international. L'identification de la personne concernée en particulier doit être possible également d'une manière autre que par l'indication de son nom et de son adresse. Par son message du 6 avril 2011³ le Conseil fédéral a déjà réagi à cette recommandation. Le projet de la LAAF en tient compte dans son art. 6, al. 2, let. a et e.
- d. Dans certains cas, il sera nécessaire de conclure des accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (*Tax Information Exchange Arrangements*) au lieu de CDI. Le présent projet précise que l'assistance administrative est exécutée non seulement en vertu de ces dernières, mais également en vertu d'autres conventions qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale (cf. art. 1, al. 1, let. b, LAAF).

1.3 Résultats de la procédure de consultation

1.3.1 Présentation du projet mis en consultation

La LAAF règle les procédures relatives à l'assistance administrative et doit ainsi garantir la sécurité juridique en matière de compétences, de procédure et de voies de droit.

La LAAF mise en consultation reprenait, dans ses grandes lignes, la réglementation de l'OACDI mais y apportait aussi quelques innovations. Contrairement à l'OACDI, qui régit uniquement l'exécution de l'assistance administrative prévue par les CDI, la LAAF règle cette exécution en vertu des CDI et d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale (art. 1). Il incombe à l'AFC d'exécuter l'assistance administrative fondée sur les demandes de

³ FF 2011 3519

l'étranger et de déposer les demandes suisses (art. 2). La loi pose le principe selon lequel l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande et pour un cas particulier (art. 4, al. 1). Par ailleurs, la Suisse n'entre pas en matière sur une demande qui se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse, par exemple l'acquisition de données par des moyens illégaux (art. 7, let. c).

La LAAF définit également qui peut obtenir les renseignements demandés et par quels moyens, qui doit être informé d'une demande pendante et qui a le droit de participer à la procédure (art. 8 à 15). L'obtention de renseignements auprès de la personne concernée par la demande d'assistance administrative (art. 9) n'est pas réglée de la même manière que l'obtention de renseignements auprès du détenteur des renseignements ou d'autres instances. La personne concernée est tenue de collaborer, mais dans le cadre de la procédure administrative, elle a explicitement le droit de s'opposer à la remise de renseignements si elle peut rendre vraisemblable que ceux-ci pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale administrative ou ordinaire, pendante ou à venir, en Suisse ou à l'étranger. Lorsque les conditions requises sont remplies, les renseignements peuvent être transmis dans le cadre d'une procédure simplifiée ou par notification d'une décision finale dans le cadre de la procédure ordinaire (art. 16 à 21). La LAAF comporte enfin des dispositions particulières concernant la procédure de recours (art. 19).

Les participants à la consultation ont été invités à se prononcer notamment sur les variantes proposées de l'art. 21 LAAF, afin de déterminer si les autorités fiscales helvétiques pouvaient utiliser des renseignements bancaires fournis dans le cadre d'une demande d'assistance administrative qu'elles n'auraient pas pu obtenir au regard du droit fiscal suisse, ou si l'autolimitation actuelle de la Suisse à cet égard devait être maintenue.

Enfin, les lacunes existant dans le domaine douanier et dans celui de la taxe sur la valeur ajoutée en relation avec l'Accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers⁴ (ci-après Accord anti-fraude, AAF; cet accord n'est pas encore en vigueur, mais est appliqué à titre provisoire depuis le 8 avril 2009) étaient comblées par une révision de la loi du 18 mars 2005 sur les douanes⁵ et de la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée⁶.

1.3.2 Résultats de la procédure de consultation

Les participants à la consultation ont presque unanimement salué le projet. Seule la Déclaration de Berne s'y est opposée, car la loi empêche l'échange automatique des renseignements et n'autorise pas l'assistance administrative envers les Etats n'ayant pas conclu une CDI avec la Suisse.

Les points suivants ont notamment suscité des critiques ou des contestations de la part des partisans du projet:

⁴ RS 0.351.926.81

⁵ RS 631.0

⁶ RS 641.20

- a. Assistance administrative accordée exclusivement sur demande et pour un cas particulier (art. 4, al. 1): de nombreux participants se félicitent explicitement de la limitation à un cas particulier. D'autres souhaitent en revanche la supprimer ou suggèrent une formulation plus ouverte, car des discussions sont en cours au niveau international sur d'éventuelles futures demandes groupées, qui ne constitueraient pas une recherche de preuves.
- b. Renonciation aux exigences relatives à une demande (art. 6): certains participants demandent que les exigences mentionnées dans l'OACDI soient reprises aux fins de la sécurité juridique. D'autres approuvent le fait d'y renoncer dans la loi, car ces exigences sont précisées dans les CDI. Une minorité souhaite réduire les exigences posées à une demande.
- c. Non-entrée en matière sur les demandes se fondant sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (art. 7, let. c): certains participants proposent une autre procédure, qui autoriserait l'assistance administrative si des renseignements obtenus par des actes punissables étaient fournis volontairement et gratuitement à l'Etat requérant. Il est préconisé d'adopter une formulation plus ouverte, qui confère une marge de manœuvre plus large, afin que la Suisse ne fasse pas l'objet de pressions sur le plan international. Une minorité veut renoncer totalement à interdire l'assistance administrative en cas de données volées, alors que la majorité des participants soutiennent explicitement cette réglementation.
- d. Utilisation des renseignements pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse (art. 21, al. 2): en l'espèce, les participants à la consultation ont été invités à se prononcer sur deux variantes. Le résultat ne permet toutefois pas d'arrêter une conclusion précise: plusieurs participants estiment que les renseignements bancaires ne devraient être utilisés que dans la mesure où ils auraient pu être obtenus selon le droit suisse; d'autres, en revanche, veulent supprimer cette restriction.
- e. Autolimitation de la Suisse concernant les demandes de renseignements bancaires (art. 22, al. 6): différents participants entendent supprimer cette disposition selon laquelle les demandes d'assistance administrative relatives à des renseignements bancaires ne peuvent être déposées que dans la mesure où ceux-ci pourraient être obtenus conformément au droit suisse.
- f. Seconde instance de recours: l'instauration d'une seconde instance de recours est demandée par divers participants. Aucune raison juridique ou spécifique n'autoriserait en effet de traiter différemment l'assistance administrative et l'entraide judiciaire.

1.3.3 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation

Le projet de loi ci-joint présente les modifications suivantes par rapport au projet mis en consultation:

- a. Pour le cas où la convention applicable ne comporte aucune disposition sur le contenu d'une demande et qu'aucune autre réglementation ne peut être déduite de la convention, le contenu nécessaire des demandes d'assistance administrative est réglé à l'art. 6 LAAF selon le libellé du standard interna-

tional. Si ce dernier venait à changer et si le Conseil fédéral et le Parlement décidaient d'en reprendre les modifications, seule la LAAF devrait alors être révisée (et non l'ensemble des CDI) pour continuer à satisfaire au standard, ce qui n'exclut cependant pas que certains Etats insisteront sur la conclusion d'une nouvelle CDI.

- b. Afin de tenir compte de la motion de la Commission des affaires juridiques du Conseil national (Adaptation des dispositions relatives au secret professionnel des avocats dans les différentes lois fédérales de procédure»; 09.3362), l'art. 8, al. 6, prévoit que le secret professionnel de l'avocat reste protégé et qu'un avocat autorisé à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi du 23 juin 2000 sur les avocats (LLCA)⁷ peut refuser de remettre des documents et des informations qui sont couverts par le secret professionnel. Cette protection du secret professionnel de l'avocat correspond, au demeurant, à l'art. 26, par. 3, let. c, MC-OCDE.
- c. Désormais, la personne concernée et le détenteur des renseignements seront tenus de remettre tous les renseignements pertinents en leur possession *ou sous leur contrôle* (art. 9, al. 3 et 10, al. 3). Cette formulation correspond au standard international et oblige le détenteur des renseignements à fournir tous les renseignements qui se trouvent dans sa sphère de contrôle juridique ou effective.
- d. Le droit de la personne concernée de s'opposer à remettre tous les renseignements si elle rend vraisemblable que les renseignements pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale pendante ou à venir en Suisse ou à l'étranger, qui figurait à l'art. 9, al. 3, a été tracé. En effet, le droit suisse ne prévoit aucune raison de refuser la collaboration lorsque les informations sont demandées et utilisées exclusivement à des fins de taxation dans l'Etat étranger. En procédure pénale, où prévaut le principe selon lequel nul n'est tenu de s'incriminer lui-même, la possibilité de faire usage de ces informations doit faire l'objet d'un examen. Si la procédure pénale a lieu à l'étranger, il appartient à l'Etat étranger d'examiner, conformément à ses propres principes de procédure, la possibilité d'utiliser ces informations. En ce qui concerne la possibilité de les utiliser en Suisse, une restriction a été prévue à l'art. 21, al. 3.
- e. Afin de tenir partiellement compte du standard international, il est prévu que l'AFC peut, à la demande de l'autorité étrangère, refuser à une personne disposant du droit de recourir l'accès au dossier en application de l'art. 27 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)⁸ et le droit d'être entendu en application de l'art. 30, al. 2, PA, dans la mesure où l'autorité étrangère rend vraisemblable des motifs de garder le secret sur la procédure ou sur certaines pièces du dossier (art. 15, al. 2). Dans le même contexte, il est prévu que l'effet suspensif d'un recours peut être retiré en application de l'art. 55, al. 2 à 4, PA (art. 19, al. 3).
- f. Il a été tenu compte de l'avis de plusieurs participants à la consultation, qui estiment que la loi devrait préciser les cas permettant de répercuter les frais

⁷ RS 935.61
⁸ RS 172.021

de la procédure d'assistance administrative à la personne concernée ou au détenteur des renseignements. L'art. 18, al. 2, a été adapté en conséquence.

- g. Les informations bancaires transmises à l'étranger peuvent être utilisées pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse si elles auraient pu être obtenues sur la base de la législation suisse (art. 21, al. 2).
- h. Une seconde instance de recours est prévue (annexe, ch. 1). Bien que le projet en consultation n'en indique aucune, elle était réclamée par divers participants, notamment par les cantons. Pour éviter de prolonger la procédure, le Tribunal fédéral est tenu de rendre sa décision sur une éventuelle entrée en matière dans les quinze jours.

1.4 Classement d'interventions parlementaires

La motion Baumann («Entraide administrative en matière de double imposition. Fixer la procédure au niveau de la loi»; 09.4335) charge le Conseil fédéral de soumettre au Parlement dans les meilleurs délais un projet de loi fixant les règles de procédure à appliquer pour mettre en œuvre les conventions de double imposition qui ont été mises en conformité avec l'art. 26 du modèle de l'OCDE. Elle est mise en œuvre par le présent message et peut être classée.

2 Commentaire des articles

2.1 Dispositions générales

Art. 1 Objet et champ d'application

Al. 1

Actuellement, les bases juridiques matérielles régissant l'échange de renseignements aux fins de l'assistance administrative entre la Suisse et les autres Etats contractants sont contenues dans les CDI. La LAAF règle le volet opérationnel de cette assistance, notamment en vertu des CDI (let. a). Dans ce contexte, l'assistance administrative peut servir à mettre en œuvre la convention (ch. 1) ou à appliquer et à exécuter le droit interne de l'Etat requérant (ch. 2). L'échange de renseignements en vertu de conventions conformes au standard de l'OCDE recouvre ces deux aspects, mais la majeure partie des conventions qui n'ont pas encore été révisées depuis la décision prise par le Conseil fédéral au printemps 2009 ne contiennent que des dispositions régissant l'échange de renseignements qui permettent de mettre en œuvre la convention. En fonction de la CDI, l'assistance administrative au sens de la LAAF pourra donc porter sur un échange de renseignements aux seules fins d'application de la convention ou aux fins d'application et d'exécution du droit interne.

D'autre part, la LAAF règle l'exécution de l'assistance administrative en vertu d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale (let. b), car la Suisse pourrait à l'avenir conclure, en plus des CDI, des conventions bilatérales prévoyant un tel échange. Des accords de ce type pourraient être passés avec des Etats dans lesquels les revenus des résidents ne sont pas taxés intégralement, rendant ainsi inutile la conclusion d'une CDI.

La LAAF s'applique aussi à l'assistance administrative prévue dans l'accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (ci-après l'accord sur la fiscalité de l'épargne ou AFisE)⁹. Concernant le droit de procédure, l'art. 10 de cet accord renvoie aux dispositions des CDI conclues entre la Suisse et les pays membres de la Communauté européenne. Il se justifie par conséquent de soumettre l'assistance administrative selon l'AFisE et celle selon les CDI aux mêmes règles. Cela implique la suppression des art. 16 à 24 de la loi du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne (LFisE)¹⁰.

En revanche, la LAAF ne s'applique pas à l'AAF. Contrairement à la LAAF, l'assistance administrative prévue aux termes de l'AAF s'étend en effet non seulement au droit fiscal, mais également aux redevances et aux subventions. En outre, l'accord prévoit des mesures de sûreté en plus de l'échange de renseignements.

La LAAF ne couvre pas non plus l'assistance administrative en matière de recouvrement des créances fiscales au sens de l'art. 27 MC-OCDE (cette partie de la procédure commence à partir du moment où le montant de l'impôt a été déterminé définitivement). Cet aspect ne fait pas partie du standard de l'OCDE prévu à l'art. 26 MC-OCDE que la Suisse s'est engagée à appliquer. Jusqu'à présent, aucune des CDI conclues par la Suisse ne prévoit une assistance complète en matière de recouvrement des créances fiscales selon l'art. 27 MC-OCDE.¹¹

Contrairement à l'OACDI, la LAAF s'applique à toutes les CDI et pas uniquement à celles qui sont entrées en vigueur ou ont été révisées après le 1^{er} octobre 2010 (date d'entrée en force de l'OACDI).

A titre complémentaire, il convient de relever que la LAAF contient une réglementation sectorielle, adaptée au domaine fiscal, qui n'est pas applicable à d'autres domaines tels que les marchés financiers. L'assistance administrative relative aux marchés financiers est soumise à d'autres principes, buts et règles de procédure, qui ne sont compatibles avec la LAAF que de manière très restreinte.¹²

Al. 2

Si les dispositions de la convention applicable divergent de la LAAF, elles priment le droit interne en vertu du principe de supériorité des traités.

Lorsque la clause d'assistance administrative d'une CDI n'autorise l'échange de renseignements que pour la mise en œuvre concrète de la convention, la LAAF ne fonde pas d'obligation pour un échange de renseignements plus large. Il en va de même pour les accords plus anciens en vertu desquels l'assistance administrative n'est autorisée pour appliquer le droit interne que si l'Etat requérant rend vraisemblable la réalisation d'une fraude fiscale ou d'un délit de même type.

⁹ RS **0.641.926.81**

¹⁰ RS **641.91**

¹¹ La CDI avec l'Autriche prévoit cependant une assistance limitée lors de l'encaissement de créances fiscales (cf. art. 26a de la CDI; RS **0.672.916.31**).

¹² Cf. art. 42 LFINMA (RS **956.1**)

Art. 2 Compétence

L'AFC est seule compétente pour l'assistance administrative internationale, que la requête soit fondée sur une CDI ou sur d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Il lui incombe de recevoir et d'exécuter les demandes d'assistance administrative de l'étranger et de déposer les demandes suisses.

Dans certains cas, la notion d'assistance administrative est étendue à une assistance mutuelle pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par une convention particulière, lorsque cette dernière le prévoit (cf. par ex. l'art. 28^{bis} de la CDI entre la Suisse et la France¹³, qui est entré en vigueur le 4 novembre 2010). Exceptionnellement, l'assistance peut également porter sur le recouvrement des créances fiscales (cf. par ex. l'art. 26a de la CDI entre la Suisse et l'Autriche¹⁴).

Art. 3 Définitions

L'art. 3 définit deux termes clés de la loi.

Let. a

On entend par *personne concernée* la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. En règle générale, seuls les renseignements sur la personne concernée ou en relation étroite avec celle-ci sont transmis (cf. art. 17, al. 2). De plus, l'utilisation des renseignements transmis (cf. art. 20, al. 2) est limitée à la personne concernée.

Let. b

On entend par *détenteur des renseignements* la personne qui détient, en Suisse, les renseignements demandés aux fins de l'assistance administrative, c'est-à-dire qui les a en sa possession ou sous son contrôle. Cette formulation correspond au standard international et oblige le détenteur à remettre tous les renseignements qui se trouvent dans sa sphère de contrôle juridique ou effective. La personne concernée au sens de la let. a et les autorités suisses visées aux art. 11 et 12 ne peuvent être qualifiées de détenteurs des renseignements et sont soumises à d'autres règles en matière d'obtention des renseignements.

Art. 4 Principes

Al. 1

L'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande et pour un cas particulier, ce qui exclut par principe l'échange automatique de renseignements et l'assistance administrative spontanée. Cette disposition exclut également les demandes groupées par l'intermédiaire desquelles une autorité étrangère demande des renseignements sur un nombre indéterminé de personnes sur la base de leur comportement supposé. Comme ces demandes ne font actuellement pas l'objet du standard international, il n'y sera pas donné suite jusqu'à nouvel avis.

¹³ RS 0.672.934.91

¹⁴ RS 0.672.916.31

Dans ce contexte, il convient de mentionner à nouveau (cf. aussi ci-avant ch. 1.2.1) le fait que le commentaire relatif à l'art. 26 MC-OCDE fait l'objet d'une révision globale. Ce commentaire définit l'interprétation des clauses d'assistance administrative s'inspirant de l'art. 26 MC-OCDE. Une grande importance est donnée à ce commentaire sur le plan international, car on peut s'attendre à ce que les autorités d'exécution s'y tiennent de très près.

Selon son agenda, le groupe de travail de l'OCDE terminera ses travaux en octobre 2011. Le nouveau commentaire devrait entrer en vigueur à la mi-2012. Sur le plan du contenu, on peut s'attendre à ce que le nouveau commentaire prévoit la possibilité de faire des demandes groupées. On doit donc s'attendre à devoir procéder à relativement brève échéance à une révision de la loi. Du point de vue de la Suisse, la définition de la demande groupée et sa délimitation d'avec la recherche inadmissible de preuve jouera un rôle central. En outre, il sera très important de s'assurer qu'au sein d'un groupe chaque personne concernée puisse être clairement définie afin de faire valoir son droit de recours.

Al. 2

Tous les participants à la procédure d'assistance administrative doivent agir avec diligence. Cela oblige, d'une part, l'AFC à mener la procédure rapidement. D'autre part, en application de cette obligation de diligence, elle peut aussi ordonner la remise des renseignements demandés dans un délai bref et refuser les demandes de prolongation de délai qu'aucune circonstance particulière ne justifie. Cette obligation de mener la procédure d'assistance avec diligence est également énoncée à l'art. 38, al. 4, de la loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM)¹⁵.

Al. 3

Il est interdit de transmettre des renseignements concernant des personnes qui, manifestement, ne sont pas impliquées dans l'affaire faisant l'objet d'une enquête. Il peut notamment s'agir de personnes dont le nom apparaîtrait par hasard dans les documents relatifs à la personne concernée, mais qui n'auraient rien à voir avec la question fiscale motivant la demande de l'Etat requérant (par ex. collaborateurs d'une banque, cotitulaires de comptes ou mandataires). Des données sur les entrées et les sorties de fonds fournissent régulièrement des indications sur des tiers. Si la suppression de ces renseignements rend une assistance administrative inutile, une transmission de ces derniers peut être envisagée. Ces personnes disposent alors d'une possibilité de recours (cf. art. 19, al. 2).

Art. 5 Droit de procédure applicable

Al. 1

Pour autant que les dispositions de la LAAF n'en disposent pas autrement, la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)¹⁶ est applicable. Cette disposition précise que l'assistance administrative n'est pas une procédure pénale administrative, mais une procédure administrative.

¹⁵ RS 954.1

¹⁶ RS 172.021

Al. 2

Etant donné que la procédure d'assistance administrative doit être menée avec diligence (cf. art. 4, al. 2), l'art. 22a, al. 1, PA sur la suspension des délais fixés par la loi ou par l'autorité compétente ne s'applique pas. Cette réglementation est comparable à la procédure relative à l'impôt fédéral direct. En effet, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les dispositions de droit cantonal concernant les fêtes sont inapplicables et le délai de 30 jours prévu aux art. 132 et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹⁷ sont valables sans exception (cf. en particulier ATF 2A.70/2006 consid. 3, 2A.474/2003 consid. 2.2). La même règle s'applique également à d'autres domaines de l'assistance administrative, comme l'art. 38, al. 5, LBVM¹⁸.

2.2 Demandes d'assistance administrative de l'étranger

Art. 6 Demandes

Al. 1

L'Etat requérant doit adresser sa demande par écrit, dans l'une des trois langues officielles de la Suisse ou en anglais. Les indications que cette demande doit contenir dépendent de la convention applicable.

Al. 2

Les dispositions de l'art. 26 MC-OCDE ont été fixées en vue de la transmission exclusive de renseignements vraisemblablement pertinents, ce qui empêche toute pêche aux renseignements (*fishing expeditions*). Cet article n'offre aucune base légale à ces dernières ni aux demandes de renseignements qui ne seraient pas pertinents pour la taxation d'un contribuable précis. Par conséquent, l'Etat requérant doit démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En outre, avant de requérir l'assistance de l'autre Etat contractant, l'Etat requérant doit avoir eu recours à tous les moyens que lui offre son droit interne pour obtenir ces renseignements, sauf si cela devait conduire à des recherches disproportionnées¹⁹.

Le standard international, qui est repris littéralement à l'art. 6, prévoit à cette fin les indications que l'Etat requérant doit fournir pour justifier la pertinence vraisemblable des renseignements. Il s'agit:

- a. de l'identité de la personne concernée, cette identification pouvant aussi intervenir autrement que par la simple indication du nom et de l'adresse;
- b. de l'indication concernant les renseignements recherchés et de l'indication de la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir;
- c. du but fiscal dans lequel ces renseignements sont demandés;
- d. des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont en possession ou sous le contrôle d'un détenteur des renseignements relevant de la compétence de l'Etat requis;

¹⁷ RS 642.11

¹⁸ RS 954.1

¹⁹ http://www.oecd.org/document/34/0,3343,fr_2649_33747_33614242_1_1_1_1,00.html

- e. du nom et de l'adresse du supposé détenteur des renseignements, dans la mesure où ils sont connus;
- f. de la déclaration selon laquelle la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ainsi qu'aux pratiques administratives de l'Etat requérant, de sorte que, si les renseignements demandés relevaient de la compétence de l'Etat requérant, l'autorité requérante pourrait obtenir ces renseignements en vertu de son droit ou dans le cadre normal de ses pratiques administratives;
- g. de la déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale.

On aura recours à ces exigences relatives à une demande lorsque la convention applicable ne donne aucune information sur le contenu d'une demande et qu'aucune autre réglementation ne peut être déduite de la convention.

Les let. a et e de cette disposition tiennent compte des recommandations du rapport d'examen de la Suisse par ses pairs de juin 2011, aux termes desquelles les exigences que la Suisse pose pour les demandes d'assistance étrangères doivent être conformes au standard international (cf. ch. 1.2.2).

Al. 3

Si la demande ne satisfait pas aux conditions posées à l'al. 1, l'AFC le communique par écrit à l'autorité requérante et lui donne la possibilité de compléter sa demande par écrit.

Art. 7 Non-entrée en matière

L'art. 7 énumère les raisons sur lesquelles l'AFC peut se fonder pour ne pas entrer en matière sur une demande. Il faut souligner qu'une non-entrée en matière ne nécessite aucune décision formelle de l'AFC. De fait, cette dernière peut déterminer à sa discrétion la forme sous laquelle elle souhaite notifier sa non-entrée en matière à l'Etat requérant.

Let. a

Il est interdit de déposer une demande dans le but de procéder à une recherche de preuves. En application de ce principe, il n'est pas entré en matière sur des demandes de cette nature. Ce principe est par ailleurs conforme à la réglementation prévue à l'art. 26 MC-OCDE, selon lequel les «pêches aux renseignements» ne sont pas permises (cf. également le commentaire de l'art. 6, al. 2).

Let. b

Un Etat contractant ne peut solliciter que la remise de renseignements dont la nature est prévue dans les clauses d'assistance administrative de la convention applicable. Conformément à l'objet et au champ d'application de la LAAF, il ne peut s'agir que de renseignements nécessaires pour exécuter la convention ou pour appliquer et exécuter le droit interne de l'Etat requérant.

Lorsqu'un Etat contractant demande la transmission d'autres renseignements, l'AFC n'entre pas en matière. Si, dans sa demande, il sollicite des renseignements non conformes et d'autres conformes à la convention, l'AFC n'entre en matière que sur ces derniers.

Let. c

Enfin, l'AFC n'entre pas en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment si elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. C'est par exemple le cas de données bancaires obtenues illégalement, puis remises ou vendues à un Etat.

Le principe de la bonne foi est défini dans le droit international à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités²⁰. Selon cette disposition, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. La règle énoncée à la let. c indique clairement qu'une demande d'un Etat étranger qui serait fondée sur des données bancaires obtenues illégalement serait contraire au sens et au but d'une CDI et devrait donc être qualifiée de contraire au principe de la bonne foi.

2.3 Obtention de renseignements

Art. 8 Principes

Al. 1

Les seules mesures admises pour obtenir les renseignements sollicités sont celles que le droit suisse autorise en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Ce principe correspond à celui énoncé à l'art. 26, par. 3, let. a, MC-OCDE.

Les mesures applicables peuvent donc diverger en fonction de l'impôt. La majeure partie des nouvelles CDI conclues par la Suisse limitent l'échange de renseignements aux impôts visés dans la CDI en question. Il s'agit la plupart du temps des impôts sur le revenu et sur la fortune. Ne peuvent par conséquent être appliquées que les mesures prévues par le droit suisse dans le cadre de la taxation et de la perception des impôts sur le revenu et sur la fortune. Seules quelques CDI ne prévoient aucune restriction; il est alors également possible de recourir à des mesures que le droit suisse réserve normalement à la taxation et à la perception d'autres impôts, notamment des impôts indirects.

Pour le reste, les mesures applicables varient, comme dans le droit suisse, en fonction de la personne susceptible de fournir les renseignements demandés, à savoir la personne concernée (art. 9) ou le détenteur des renseignements (art. 10).

Al. 2

Face à un contribuable résidant en Suisse, les autorités suisses ne sont pas autorisées, dans le cadre de la procédure de taxation ou de soustraction d'impôt dans le domaine de la fiscalité directe, à demander aux banques et autres intermédiaires financiers de leur fournir des renseignements bancaires ou concernant des droits de propriété d'une personne (cf. art. 127, al. 2, LIFD²¹ et art. 43, al. 2, de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

²⁰ RS 0.111

²¹ RS 642.11

[LHID]²², selon lesquels le secret professionnel protégé légalement est réservé). Ces renseignements peuvent être obtenus uniquement en cas de fraude fiscale ou de soustraction d'impôt continue et aggravée (cf. art. 190 LIFD).

Selon l'art. 26, par. 5, MC-OCDE, un Etat contractant ne peut en aucun cas refuser la transmission de renseignements au seul 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 qu'ils se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Pour permettre à la Suisse de remplir cette obligation, les CDI qu'elle conclut contiennent, en plus du libellé de l'art. 26, par. 5, MC-OCDE, une clause supplémentaire selon laquelle, nonobstant les dispositions de l'art. 26, par. 3, MC-OCDE ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis doivent disposer des pouvoirs de procédure leur permettant d'obtenir les renseignements bancaires ou afférents aux droits de propriété.

L'al. 2 couvre la réglementation prévue à l'art. 26, par. 5, MC-OCDE et la clause supplémentaire contenue dans les CDI conclues par la Suisse, puisqu'il précise que les renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un agent fiduciaire, ou les renseignements concernant les droits de propriété d'une personne peuvent être exigés si la convention applicable prévoit leur transmission.

Al. 3

Si l'AFC ne dispose pas elle-même des renseignements demandés, elle peut s'adresser aux personnes et autorités citées aux art. 9 à 12, dont elle peut présumer qu'elles détiennent ces renseignements. Elle peut solliciter ces derniers simultanément auprès de plusieurs personnes ou autorités et ne doit pas s'adresser à elles selon un ordre préétabli.

Al. 4

L'autorité requérante n'a pas le droit de consulter les pièces ou d'assister aux actes de procédure exécutés en Suisse.

Al. 5

Les frais résultant de l'obtention des renseignements ne sont pas remboursés, indépendamment de la personne qui les encourt et de leur cause.

Al. 6

Le secret professionnel de l'avocat reste protégé et les avocats qui sont autorisés à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi du 23 juin 2000 sur les avocats (LLCA)²³ peuvent refuser de remettre des documents et des informations qui sont couverts par le secret professionnel. En revanche, les documents que l'avocat possède en une autre qualité, par exemple en tant qu'intermédiaire financier au sens de l'art. 2, al. 3, de la loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA)²⁴, sont soumis à l'obligation de remise. Cette protection du secret professionnel de l'avocat correspond au demeurant à l'art. 26, par. 3, let. c, MC-OCDE.

²² RS 642.14

²³ RS 935.61

²⁴ RS 955.0

Il convient de noter que le Conseil fédéral présentera vraisemblablement d'ici la fin 2011 un message destiné à mettre en œuvre la motion de la Commission des affaires juridiques du Conseil national «Adaptation des dispositions relatives au secret professionnel des avocats dans différentes lois fédérales de procédure» (09.3362).

Art. 9 Obtention de renseignements auprès de la personne concernée

Al. 1

Lorsqu'une personne concernée (soumise à l'impôt à l'étranger) est assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée, l'AFC lui demande de lui remettre les renseignements détenus qui sont vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative, pour autant que ceux-ci puissent lui être demandés en application du droit fiscal suisse ou de la convention applicable (art. 8, al. 1 et 2). Comme à l'égard des personnes imposables en Suisse, l'AFC peut exiger tout type de renseignements, y compris ceux qui sont de nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété. Elle fixe à la personne concernée un délai raisonnable, au vu des circonstances du cas d'espèce, pour lui remettre les renseignements demandés.

Al. 2

Pour que la personne concernée puisse satisfaire à son obligation de fournir des renseignements, l'AFC l'informe du contenu de la demande dans la mesure où cela est nécessaire à cette fin. Une information plus étendue de la personne concernée, voire la transmission de la demande de l'autorité étrangère irait à l'encontre des exigences du standard international (cf. ch. 1.2 ci-avant).

Al. 3

La personne concernée doit transmettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. Selon le droit suisse actuel sur la procédure administrative et les CDI, une personne assujettie à l'impôt ou une personne concernée a l'obligation de remettre tous les renseignements pertinents qu'elle détient, y compris les renseignements bancaires et ceux concernant des droits de propriété. En matière d'impôt fédéral direct, les obligations des contribuables sont définies aux art. 124 à 126 LIFD.

Il n'existe en droit suisse aucune raison de s'opposer à l'obligation de collaborer si les renseignements sont demandés et utilisés uniquement pour la fixation de l'impôt dans l'Etat étranger. Dans une procédure pénale, où le prévenu n'a pas l'obligation de s'incriminer lui-même²⁵, l'utilisation des renseignements doit toutefois être vérifiée. Si la procédure pénale fiscale se déroule à l'étranger, il incombe à l'Etat étranger d'examiner cette utilisation en application de ses principes procéduraux. L'art. 21, al. 3, règle leur utilisation si la procédure pénale se déroule en Suisse.

Al. 4

Si cela est nécessaire à l'exécution de la demande, l'AFC peut prendre d'autres mesures administratives prévues par le droit fiscal suisse (par ex. dans la LIFD, la LHID ou la législation fiscale cantonale) pour le type d'impôt visé, en plus de la

²⁵ Voir à ce sujet Hauser Robert/Schweri Erhard/Hartmann Karl, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6^e édition, Zurich, 2005, § 61, ch. marginal 5.

réquisition de renseignements au sens de l'al. 1. Ces autres mesures peuvent notamment revêtir la forme d'expertises comptables ou d'inspections locales. L'AFC doit informer l'administration fiscale cantonale chargée de taxer la personne concernée au sujet des mesures qui seront exécutées, afin que cette administration puisse participer à leur mise en œuvre.

Al. 5

La personne concernée qui, intentionnellement, ne se conforme pas à une décision exécutoire que l'AFC lui a signifiée sous la menace de la peine prévue par la présente disposition est punie d'une amende de 10 000 francs au plus. Cette amende ne peut toutefois être prononcée en vertu de la présente disposition que lorsque la décision de remise des renseignements, qui est certes exécutable immédiatement, mais ne peut être attaquée qu'avec la décision finale (cf. art. 19, al. 1), est entrée en force. Cette disposition prime l'art. 292 du code pénal (CP)²⁶. Le cadre de l'amende correspond celui de l'art. 174, al. 2, LIFD.

Art. 10 Obtention de renseignements auprès du détenteur de renseignements

Al. 1

L'AFC requiert du détenteur des renseignements qu'il lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents en sa possession pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative, pour autant que lesdits renseignements puissent être demandés à une tierce personne en application du droit fiscal suisse ou de la convention applicable (art. 8, al. 1 et 2).

Pour les CDI limitant l'échange de renseignements aux impôts sur le revenu et sur la fortune, les règles applicables sont définies aux art. 127 à 129 LIFD et aux art. 43 à 45 LHID. Par ailleurs, l'art. 8, al. 2, permet d'obtenir des renseignements de nature bancaire ou concernant des droits de propriété auprès du détenteur des renseignements, en dépit du droit fiscal suisse. De plus, il faut tenir compte des autres lois fiscales applicables pour les CDI dont la clause d'assistance administrative englobe d'autres impôts.

L'art. 127 LIFD prévoit une obligation, pour les tiers, de fournir des attestations au contribuable. Doivent ainsi remettre des attestations écrites au contribuable: a) l'employeur, sur ses prestations au travailleur; b) les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties; c) les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance; d) les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus; e) les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques (art. 127, al. 1, LIFD). Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement, dont le secret bancaire est l'une des expressions, est réservé (art. 127, al. 2, LIFD).

L'application par analogie de l'art. 127 LIFD dans le cadre de l'assistance administrative internationale permet de requérir ces renseignements directement auprès de leur détenteur, pour autant que la demande indique clairement que l'Etat requérant a épuisé tous les moyens prévus par sa procédure fiscale nationale pour obtenir les renseignements visés (cf. art. 6, al. 2, let. g). Si ces derniers sont de nature bancaire ou concernent des droits de propriété, la protection du secret professionnel au sens de l'art. 127, al. 2, LIFD reste sans effet en application de l'art. 8, al. 2. Par conséquent, ils peuvent aussi être demandés au détenteur des renseignements. Dans ce cas également, l'Etat requérant doit avoir épuisé tous les moyens prévus par son droit interne, puisqu'il s'agit d'une condition générale à l'octroi de l'assistance administrative.

Les art. 128 et 129 LIFD énoncent ensuite d'autres obligations de fournir des renseignements qui incombent à des tiers. Dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, ces informations peuvent être obtenues directement auprès du détenteur des renseignements qui a qualité de tiers au sens de ces dispositions. Les renseignements visés par ces dernières sont, pour l'essentiel, les parts, les droits et les revenus de la personne concernée en tant qu'associé, copropriétaire et propriétaire commun (art. 128 LIFD), les prestations versées à la personne concernée en sa qualité d'organe d'une personne morale (art. 129, al. 1, let. a, LIFD), les prestations versées à la personne concernée par des fondations ou des institutions de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle liée en sa qualité de preneur de prévoyance ou de bénéficiaire (art. 129, al. 1, let. b, LIFD) et, enfin, les parts de la personne concernée au revenu et à la fortune d'une société simple ou d'une société de personnes (art. 129, al. 1, let. c, LIFD).

L'AFC fixe au détenteur des renseignements un délai raisonnable, au vu des circonstances du cas d'espèce, pour lui remettre les renseignements demandés.

Al. 2

Pour que le détenteur des renseignements puisse satisfaire à son obligation de fournir ces derniers, l'AFC l'informe du contenu de la demande qui lui est nécessaire à cette fin. Une information plus étendue du détenteur des renseignements, voire la transmission de la demande de l'autorité étrangère irait à l'encontre des exigences du standard international (cf. ch. 1.2 ci-avant).

Al. 3

Le détenteur des renseignements doit remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. Cette formulation correspond au standard international et oblige le détenteur à remettre tous les renseignements qui se trouvent dans sa sphère de contrôle juridique ou effective. Cette obligation s'étend à tous les renseignements que l'AFC peut exiger en vertu de l'al. 1.

Al. 4

Le détenteur des renseignements qui, intentionnellement, ne se conforme pas à une décision exécutoire que l'AFC lui a signifiée sous la menace de la peine prévue par la présente disposition est puni d'une amende de 10 000 francs au plus. Cette dernière ne peut toutefois être prononcée en vertu de la présente disposition que lorsque la décision de remise des renseignements, qui est certes exécutable immédiatement, mais ne peut être attaquée qu'avec la décision finale (cf. art. 19, al. 1), est entrée en

force. Cette disposition prime l'art. 292 du code pénal (CP; RS 311.0). Le cadre de l'amende correspond à celui de l'art. 174, al. 2, LIFD.

Art. 11 Obtention de renseignements en possession d'administrations
fiscales cantonales

Al. 1

L'AFC exige des administrations fiscales cantonales compétentes qu'elles lui transmettent les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance, pour autant que ceux-ci puissent leur être demandés en application du droit fiscal suisse ou de la convention applicable (art. 8, al. 1 et 2). Les administrations fiscales cantonales doivent fournir tous les renseignements pertinents qui sont en leur possession. Si elles ne disposent pas des renseignements demandés, elles en informent l'AFC. Si nécessaire, l'AFC peut demander la transmission du dossier fiscal complet. L'assistance mutuelle à laquelle les autorités fiscales sont tenues dans l'exécution de leurs tâches est par ailleurs réglée à l'art. 111 LIFD.

Al. 2

L'AFC communique aux autorités fiscales cantonales l'intégralité de la demande et leur fixe un délai pour la remise des renseignements.

Art. 12 Obtention de renseignements en possession d'autres autorités suisses

Al. 1

L'AFC requiert des autorités de la Confédération, des cantons et des communes – il peut s'agir d'autorités administratives ou judiciaires – qu'elles lui transmettent les renseignements vraisemblablement pertinents en leur possession pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative, pour autant que ceux-ci puissent leur être demandés en application du droit fiscal suisse ou de la convention applicable (art. 8, al. 1 et 2). L'admissibilité de la transmission des renseignements se définit en fonction de l'art. 8, al. 1 et 2. Cela signifie que, dans la procédure d'assistance, les autorités doivent remettre les renseignements que le droit suisse les autorise à transmettre aux autorités fiscales. Selon le droit interne, elles sont aussi tenues de transmettre à l'AFC les renseignements en leur possession qui sont de nature bancaire ou qui concernent les droits de propriété. Des dispositions contraires se trouvent par exemple à l'art. 40 de la loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers²⁷ et à l'art. 112, al. 3, LIFD.

Al. 2

L'AFC informe les autorités requises des éléments essentiels de la demande et leur fixe un délai pour la remise des renseignements. Dans ce cas également, une information plus étendue de l'autorité concernée, qui n'est pas une autorité fiscale, voire la transmission de la demande de l'autorité étrangère irait à l'encontre des exigences du standard international (cf. ch. 1.2 ci-avant).

²⁷ RS 956.1

Al. 1

Des mesures de contrainte peuvent être ordonnées lorsque le droit suisse en prévoit l'exécution (let. a). Elles sont possibles en matière d'impôts directs (impôts sur le revenu) si la demande rend vraisemblables des soupçons de fraude fiscale ou de graves infractions fiscales au sens de l'art. 190 LIFD. En revanche, si l'Etat requérant décrit une situation qui ne peut être qualifiée que de soustraction d'impôt ordinaire au sens du droit suisse, l'AFC ne peut ordonner de mesures de contrainte, pas plus qu'elle ne peut obliger une maison mère suisse à donner des indications sur les prix de transfert, aux fins de taxation d'une filiale ayant son siège dans l'Etat requérant.

Des mesures de contrainte sont aussi possibles en matière d'impôts indirects perçus par la Confédération (comme la TVA) si, dans sa demande, l'Etat requérant rend vraisemblables des soupçons de fraude ou de soustraction d'impôt en matière de redevances. Dans les domaines cités, les mesures de contrainte peuvent être prises à l'encontre des personnes concernées et des détenteurs de renseignements.

Par ailleurs, des mesures de contrainte peuvent être ordonnées pour obtenir des renseignements de nature bancaire ou concernant des droits de propriété au sens de l'art. 8, al. 2 (let. b). En l'espèce, la contrainte peut s'exercer à l'endroit de la personne concernée ou du détenteur des renseignements, indépendamment de soupçons de fraude ou de grave infraction fiscale.

Al. 2

Des mesures de contrainte peuvent ainsi être ordonnées alors qu'aucune infraction n'a été commise (cf. al. 1, let. b). Cela justifie dès lors une limitation de leur éventail par rapport à celles prévues dans le droit pénal administratif ordinaire. L'AFC ne dispose ainsi que de trois types de mesures de contrainte pour obtenir les renseignements: la perquisition de locaux ou d'objets, de documents et de dossiers sur papier ou sur d'autres supports d'images ou de données (let. a), le séquestre d'objets, de documents et de dossiers sur papier ou sur d'autres supports d'images ou de données (let. b) et un mandat d'amener décerné à la police contre des témoins régulièrement cités (let. c). Ce catalogue de mesures est exhaustif. Aucune mesure de détention ne peut être ordonnée dans le cadre de l'assistance administrative fiscale. Pour l'essentiel, les mesures prévues ici correspondent à celles auxquelles l'AFC peut recourir lors des enquêtes prévues à l'art. 190 LIFD.

Le mandat d'amener décerné à la police se limite exclusivement aux témoins, à l'exception de la personne concernée. Celle-ci est soumise à une obligation de participation, qui peut être exécutée à l'aide d'une amende (cf. art. 9, al. 3 et 5) et ne saurait donc être, en plus, assujettie à des mesures de contrainte relevant du droit pénal administratif.

Les mesures de contrainte peuvent être prises dans tous les cas où la contrainte est possible, notamment pour obtenir des renseignements de nature bancaire ou concernant des droits de propriété et, dans ce cas, indépendamment de soupçons de fraude ou de grave infraction fiscale.

Al. 3

Les mesures de contrainte doivent être ordonnées par le directeur de l'AFC ou par la personne légitimée à le représenter.

Al. 4

La personne chargée d'obtenir des renseignements peut exécuter une mesure de contrainte de sa propre initiative s'il y a péril en la demeure et qu'une mesure de contrainte ne peut être ordonnée à temps dans les formes prévues à l'al. 3. Pour être valable, cette mesure doit toutefois être approuvée par le directeur de l'AFC, ou par la personne légitimée à le représenter, dans un délai de trois jours ouvrables.

Al. 5

Les autorités de police cantonales et communales et les autres autorités assistent l'AFC dans l'exécution des mesures de contrainte.

Al. 6

Les administrations fiscales cantonales concernées peuvent participer à l'exécution des mesures de contrainte.

Al. 7

Les art. 42 et 45 à 50, al. 1 et 2, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA)²⁸, qui règlent dans le détail les mesures de contrainte énumérées à l'al. 2, s'appliquent en plus des dispositions des al. 1 à 6. La procédure de mise sous scellé prévue à l'art. 50, al. 3, DPA ne s'applique cependant pas. Cette restriction, qui permet d'accélérer la procédure, est acceptable, car l'assistance administrative ne relève pas du droit pénal.

Art. 14 Information des personnes habilitées à recourir

Al. 1

La personne concernée est informée d'une demande pendante par l'AFC, à moins que l'autorité étrangère ne rende vraisemblables des motifs de garder le secret sur la procédure. Si l'autorité étrangère requérante ne s'y oppose pas pour de justes motifs, la personne concernée doit être informée dès le dépôt de la demande d'assistance administrative auprès de l'AFC. Mais si les autorités étrangères rendent vraisemblable un motif de garder le secret, il peut être judicieux de temporiser avant d'informer la personne concernée. Cette disposition correspond à la possibilité prévue à l'art. 27 PA et à l'art. 15, al. 2, de refuser la consultation des pièces dans les cas mentionnés. Si l'AFC était tenue d'informer immédiatement la personne concernée dans tous les cas, elle courrait le risque que des preuves à charge soient détruites, empêchant ainsi l'exécution de l'assistance administrative.

Al. 2

En plus de la personne concernée, l'AFC doit informer de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19, al. 2. Il peut, par exemple, s'agir des co-titulaires d'un compte bancaire, lorsque les renseignements les concernant ne peuvent pas être caviardés dans les actes de la procédure ou s'ils sont vraisemblablement pertinents pour permettre à l'autorité étrangère de procéder à la taxation de la personne concernée.

Al. 3

Si elle est domiciliée en Suisse, la personne habilitée à recourir au sens des al. 1 ou 2 peut être informée par l'AFC sans problème, puisqu'elle peut être contactée directement. En revanche, lorsqu'elle est domiciliée à l'étranger, l'AFC doit inviter le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. L'AFC fixe un délai au détenteur des renseignements pour solliciter la personne à informer. Dans bien des cas, l'information via le détenteur des renseignements représentera la solution la plus simple et la plus rapide, surtout pour les renseignements bancaires, puisque toute banque a normalement la possibilité de se mettre en contact avec ses clients. Le passage par cet intermédiaire pour informer la personne concernée ne délie cependant pas l'AFC de son obligation de prouver qu'elle a notifié l'information à cette personne à son domicile de notification.

Al. 4

L'AFC peut informer directement une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger dans la mesure où l'autorité requérante y consent expressément dans le cas particulier. La notification de l'information est un acte officiel qui ne doit pas être exécuté sur le territoire national d'un Etat contractant sans l'approbation de l'autorité requérante.

Al. 5

Lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou d'une publication dans la Feuille fédérale. Elle l'invite à désigner en Suisse un représentant autorisé à recevoir des notifications et lui fixe un délai à cette fin.

Art. 15 Droit de participation et consultation des pièces

Al. 1

Les personnes habilitées à recourir au sens de l'art. 19, al. 2, peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces.

Al. 2

Conformément à l'art. 27 PA²⁹, qui s'applique également en l'espèce, l'AFC peut refuser la consultation des pièces si des intérêts publics importants de la Confédération ou des cantons, des intérêts privés importants ou l'intérêt d'une enquête non encore close exigent de garder le secret. Cette restriction de la participation à la procédure et du droit de consultation des pièces selon l'al. 1 ne répond pas totalement au standard international, qui exige la possibilité d'échanger des renseignements sans en informer au préalable la personne concernée dans des cas exceptionnels (par ex. dans des cas très urgents ou si l'information de la personne concernée peut entraver une enquête en cours). Afin de tenir partiellement compte du standard international, il est prévu que l'AFC peut, à la demande de l'autorité étrangère, refuser à une personne disposant du droit de recourir l'accès au dossier en application de l'art. 27 PA et le droit d'être entendu en application de l'art. 30, al. 2, PA dans la mesure où l'autorité étrangère rend vraisemblable des motifs de garder le

²⁹ RS 172.021

secret sur la procédure ou sur certaines pièces du dossier. L'autorité étrangère peut ainsi exiger que les personnes habilitées à recourir ne soient pas informées dès le dépôt de la demande d'assistance administrative et que les renseignements pertinents soient d'abord obtenus, afin d'éviter une collusion ou la destruction de preuves. Elle est également en droit de refuser la divulgation de certains renseignements ou de certaines pièces provenant de la demande d'assistance administrative pendant toute la durée de la procédure ou pendant une période donnée. Le principe selon lequel les renseignements ne sont transmis qu'après le consentement de la personne habilitée à recourir ou l'entrée en force de la décision finale est en revanche maintenu (cf. art. 16, al. 2, et art. 20, al. 1).

2.4 Transmission des renseignements

Art. 16 Procédure simplifiée

Al. 1

Les personnes habilitées à recourir au sens de l'art. 19, al. 2, qui consentent à la remise des renseignements à l'autorité requérante en informent l'AFC par écrit. Le consentement est irrévocable.

Al. 2

En cas de consentement des personnes habilitées à recourir selon l'al. 1, l'AFC clôt la procédure en transmettant les renseignements à l'autorité requérante et en lui signifiant ce consentement.

Al. 3

Lorsque plusieurs personnes sont habilitées à recourir, il est envisageable que toutes ne consentent pas à la remise des renseignements ou que l'une d'entre elles s'oppose à la transmission d'une partie des renseignements demandés. Dans ce cas, seuls les renseignements faisant l'objet d'un consentement illimité seront transmis en vertu de l'al. 2. La procédure ordinaire décrite à l'art. 17 s'applique aux autres renseignements.

Art. 17 Procédure ordinaire

Al. 1

Si les renseignements requis dans la demande ne peuvent être fournis à l'aide d'une procédure simplifiée en vertu de l'art. 16, l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir selon l'art. 19, al. 2, une décision finale qui justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre. Dans la pratique, l'AFC notifiera plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une décision envoyée à la personne concernée sera détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière.

Al. 2

L'AFC ne doit pas transmettre les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents. Elle les enlève du dossier à transmettre ou les rend anonymes. Cette

disposition est compatible avec l'art. 26, par. 1, MC-OCDE, selon lequel les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents.

Dans ce contexte il convient de mentionner le nouveau commentaire de l'art. 26 MC-OCDE (cf. ch. 1.2.1). On peut s'attendre à ce que, selon ce nouveau commentaire, la compétence pour effectuer l'examen de la pertinence vraisemblable d'une information n'appartiendra plus à l'Etat requis. Il faut donc s'attendre à une révision de cette disposition dans un proche avenir.

Al. 3

L'AFC notifie la décision finale à une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications. Lorsqu'aucun représentant n'a été désigné, elle notifie la décision par publication dans la Feuille fédérale. Cette disposition précise l'art. 36 PA, qui prévoit dans certains cas la notification des décisions par publication dans une feuille officielle.

Al. 4

L'AFC informe simultanément les administrations fiscales cantonales concernées de la décision finale et de son contenu.

Art. 18 Frais

Al. 1

Les demandes d'assistance administrative sont en général exécutées sans qu'il ne soit perçu de frais auprès de la personne concernée ou du détenteur des renseignements.

Al. 2

L'expérience a montré que, dans certaines situations, les frais de la procédure pouvaient atteindre une ampleur exceptionnelle et que le comportement inapproprié de la personne concernée ou du détenteur des renseignements pouvait notablement contribuer à engendrer ces frais. Dans de tels cas, il doit être possible de répercuter à ces personnes, en tout ou en partie, les frais inhérents à l'échange de renseignements. Un tel cas était l'UBS SA, à laquelle la Confédération devait imputer les frais découlant du traitement de deux demandes d'assistance administrative émanant de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique. En raison de l'absence de base légale, il a fallu adopter un arrêté fédéral³⁰. La présente disposition crée la base légale requise pour d'éventuels futurs cas similaires.

Al. 3

Le Conseil fédéral précise les conditions d'application de l'al. 2 et règle les détails.

³⁰ RS 952.2

Art. 19 Procédure de recours

Al. 1

Seule la décision finale est attaquable. Toute décision la précédant, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut faire l'objet d'un recours que conjointement avec la décision finale.

Al. 2

Ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que d'autres personnes aux conditions de l'art. 48 PA.

Al. 3

Le recours a un effet suspensif. L'art. 55, al. 2 à 4, PA est cependant applicable. L'AFC peut ainsi retirer l'effet suspensif à un éventuel recours. Cette disposition répond aux exigences du standard international. Sans aller jusqu'à abroger totalement l'information de la personne concernée et ses droits procéduraux, l'AFC doit au moins pouvoir tenir compte de situations exceptionnelles et transmettre des renseignements avant la fin de la procédure de recours.

Al. 4

Comme indiqué à l'art. 4, al. 2, la procédure d'assistance administrative doit être menée avec diligence. Il n'y a en principe qu'un seul échange d'écritures en vue d'accélérer la procédure. L'autorité de recours a néanmoins la possibilité d'en ordonner un second, par exemple lorsqu'une clarification supplémentaire des faits est nécessaire.

Al. 5

Au surplus, les dispositions de la procédure fédérale s'appliquent.

Art. 20 Clôture de la procédure

Al. 1

Lorsque la décision finale ou la décision sur recours est entrée en force ou que l'effet suspensif a été retiré au recours, l'AFC transmet à l'autorité requérante les renseignements destinés à être échangés.

Al. 2

En vertu de l'art. 26, par. 2, MC-OCDE, les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées, qui ne peuvent les utiliser qu'à des fins déterminées. Conformément à cette disposition, toutes les CDI précisent que l'autorité requérante traite de manière confidentielle les renseignements obtenus et ne doit les utiliser qu'aux fins prévues dans la convention. Ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) chargées de la taxation ou de la perception des impôts visés par la convention, des procédures de poursuite y afférentes, de la poursuite pénale ou des décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Certaines CDI disposent en outre que ces renseignements seront également fournis aux autorités de surveillance. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'aux fins définies.

Selon l'al. 2, l'AFC rappelle à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et les obligations de maintenir le secret prévues par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable.

Al. 3

Les CDI révisées en vertu de l'art. 26 MC-OCDE comportent en général une clause précisant que les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. L'AFC est compétente pour donner un tel consentement. Si les renseignements obtenus doivent être transmis à des autorités pénales afin de poursuivre des délits non fiscaux, elle donne ce consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice. Cette disposition est comparable à l'art. 38, al. 6, LBVM.

Art. 21 Utilisation des renseignements pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse

Al. 1

Seuls les renseignements transmis à l'autorité requérante peuvent être utilisés pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse. L'utilisation d'autres renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative mais non transmis n'est pas admise.

A l'exception des renseignements bancaires (cf. al. 2), tous les renseignements transmis à l'autorité requérante peuvent être utilisés pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse. En l'occurrence, il peut également s'agir de renseignements qui portent sur les droits de propriété ou qui sont détenus par un agent fiduciaire. Cela correspond aux art. 111 et 112 LIFD, selon lesquels les autorités fiscales cantonales et fédérales peuvent consulter et exploiter tous les documents obtenus légalement par d'autres autorités, même s'il s'agit de renseignements qui n'auraient pu être acquis lors d'une procédure de taxation ordinaire.

Al. 2

Le Conseil fédéral a décidé le 13 mars 2009 que la reprise du standard de l'OCDE ne devait rien changer pour les personnes assujetties à l'impôt en Suisse en ce qui concerne les renseignements bancaires. L'al. 2 s'appuie sur cette décision en prévoyant que les renseignements bancaires ne peuvent être utilisés que s'ils auraient pu être obtenus sur la base de la législation suisse. Les autorités fiscales cantonales ne peuvent se procurer des renseignements bancaires pour les impôts directs que dans les cas de fraude ou de soustraction d'impôt grave. A l'exception de ces cas, les renseignements bancaires obtenus dans le cadre de l'assistance administrative ne doivent donc pas pouvoir être utilisés pour la mise en œuvre du droit fiscal suisse.

L'al. 2 correspond à l'art. 15, al. 3, OACDI. En reprenant cette disposition dans la LAAF, la Suisse s'impose une autolimitation et accepte que les autorités fiscales suisses soient moins bien loties que les autorités fiscales étrangères. En outre, selon la pratique en matière d'assistance administrative au sens de l'art. 26 MC-OCDE, l'Etat requérant n'est plus tenu d'établir pourquoi il y a fraude fiscale selon la législation suisse. Ceci peut avoir pour conséquence que les données nécessaires pour évaluer si les autorités fiscales suisses auraient pu se procurer ces renseignements selon la législation suisse feront défaut dans des cas particuliers.

Al. 3

Selon l'art. 9, al. 3, la personne concernée est tenue de remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. Dès le moment où toutes les informations transmises à l'autorité requérante peuvent être utilisées pour la mise en œuvre du droit suisse et où ces informations parviennent en quelque sorte de manière indirecte à l'autorité suisse, cette obligation de collaborer peut entrer en conflit avec le principe applicable en droit pénal selon lequel nul n'est tenu de s'incriminer lui-même³¹. En ce qui concerne l'utilisation des informations par des autorités suisses, une restriction est par conséquent nécessaire. Cette disposition prévoit donc que les informations qui ont été obtenues grâce à l'obligation de collaborer d'une personne ne peuvent être utilisées dans une procédure pénale dirigée contre la même personne qu'avec le consentement de ladite personne ou si elles auraient pu être obtenues également sans sa collaboration.

2.5 Demandes suisses d'assistance administrative

Art. 22

Al. 1

Les autorités fiscales intéressées adressent leur demande d'assistance administrative internationale à l'AFC, qui est compétente pour les demandes suisses à l'étranger (cf. art. 2).

Al. 2

L'AFC examine la demande et décide si les conditions prévues par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable sont remplies. Si ce n'est pas le cas, elle en informe l'autorité requérante par écrit. Cette dernière peut compléter sa demande par écrit.

Al. 3

L'AFC transmet la demande à l'autorité étrangère compétente et suit la procédure d'assistance administrative jusqu'à sa clôture.

Al. 4

Contrairement à ce qui vaut pour les demandes étrangères, le recours contre des demandes suisses d'assistance administrative internationale est exclu. La protection juridique de la personne concernée est garantie par la procédure fiscale ordinaire suisse. Cette personne peut s'opposer à l'utilisation de renseignements provenant de l'étranger en attaquant la décision de taxation concernée. Le cas échéant, elle peut former un recours dans l'Etat qui fournit les renseignements.

Al. 5

L'AFC transmet les renseignements obtenus de l'étranger aux autorités fiscales intéressées et leur rappelle les limitations concernant leur utilisation et les obliga-

³¹ Cf. à ce sujet Hauser Robert/Schweri Erhard/Hartmann Karl, Schweizerisches Strafrecht, 6^e édition, Zurich, 2005, § 61, ch. marginal 5.

tions de maintenir le secret prévues par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable.

Al. 6

Contrairement au droit suisse, mais conformément à l'art. 26, par. 5, MC-OCDE et à son complément dans les CDI conclues par la Suisse, les renseignements souhaités peuvent également être exigés de banques et d'autres personnes si la convention applicable prévoit la transmission de renseignements qui sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou qui concernent les droits de propriété d'une personne morale. En contrepartie, l'Etat contractant est tenu d'obtenir pour la Suisse toutes les informations que celle-ci doit acquérir pour lui en vertu de la convention applicable. L'al. 6 renonce à cette possibilité: des renseignements bancaires ne seront exigés à l'aide d'une demande d'assistance administrative que s'ils peuvent être obtenus conformément au droit suisse (c'est-à-dire en cas de fraude et de soustraction d'impôt grave).

Cette disposition confère un avantage concurrentiel aux places bancaires étrangères, puisque la Suisse ne peut leur demander de fournir des renseignements bancaires alors qu'elle doit le faire pour elles. Cette autolimitation se justifie, car cette question porte en Suisse sur les informations pouvant être obtenues par les autorités fiscales helvétiques à des fins de taxation, en vertu du droit interne. Le débat de fond qui se dessine quant à une éventuelle extension de l'accès aux renseignements bancaires en Suisse eu égard aux évolutions liées à l'assistance administrative internationale ne sera pas anticipé dans le cadre de la présente loi.

2.6 Dispositions finales

Art. 23 Modification du droit en vigueur

Cf. ch. 2.7 ci-après.

Art. 24 Disposition transitoire

Les dispositions d'exécution des CDI en vigueur jusqu'à présent reposent sur l'art. 2, al. 1, let. d, de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions³², qui donne au Conseil fédéral la compétence de régler la procédure à suivre pour les échanges de renseignements stipulés dans une convention. L'adoption de la LAAF supprimera cette disposition (cf. ch. 2.7.4).

La suppression de l'art. 2, al. 1, let. d, de cet arrêté fédéral enlève toute base légale aux dispositions d'exécution des CDI en vigueur. C'est pourquoi l'art. 24 stipule à titre transitoire que ces dispositions d'exécution demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant l'entrée en vigueur de la LAAF.

³² RS 672.2

2.7 Modification du droit en vigueur

2.7.1 Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral³³

Art. 42, al. 2

Selon un nouvel art. 84a, un recours peut être porté devant le Tribunal fédéral dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale lorsqu'il s'agit d'un cas particulièrement important (cf. le commentaire de l'art. 84a). L'art. 42, al. 2, doit donc également renvoyer à cette disposition.

Art. 83, let. h

Conformément au nouvel art. 84a, un recours auprès du Tribunal fédéral est recevable lorsque se pose une question juridique fondamentale ou s'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important. C'est pourquoi cette exception est prévue à l'art. 83, let. h.

Art. 84a Assistance administrative internationale en matière fiscale

L'évaluation des recours contre une décision finale selon l'art. 17 LAAF relève de la compétence du Tribunal administratif fédéral (art. 31 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral³⁴). La possibilité d'un recours auprès du Tribunal fédéral est souhaitable dans un domaine comme l'assistance administrative internationale en matière fiscale, où des questions fondamentales se posent régulièrement et se poseront dans un avenir proche en raison des développements récents sur le plan international. Aussi un nouvel art. 84a est-il introduit. Il prévoit qu'un recours contre une décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale n'est recevable que lorsque se pose une question juridique fondamentale ou s'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important. Il appartiendra à la jurisprudence de définir, pour le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, quand il s'agit d'un cas particulièrement important.

Art. 100, al. 2, let. b

Afin de limiter autant que possible le retard dans la procédure inhérent à la possibilité de recours énoncée à l'art. 84a, le délai de recours est fixé à dix jours, comme pour les décisions en matière d'entraide pénale internationale.

Art. 107, al. 3

L'entrée en matière, selon que les conditions d'un recours dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale en vertu de l'art. 84a sont réunies ou non, doit être décidée dans les quinze jours qui suivent la fin d'un éventuel échange d'écritures, comme pour l'entraide pénale internationale.

³³ RS 173.110

³⁴ RS 173.32

Introduction

L'intégration éventuelle des dispositions relatives à l'assistance administrative de l'accord anti-fraude (AAF) et de celles de l'accord sur la fiscalité de l'épargne (cf. ch. 2.7.4 à ce sujet) a été examinée lors de l'élaboration de la LAAF afin de regrouper des domaines réglementaires comparables dans cette dernière. Toutefois, contrairement aux conventions sur l'échange de renseignements en matière fiscale qui sont régies par la LAAF, l'accord anti-fraude couvre non seulement le droit fiscal, mais également les redevances et les subventions. L'assistance administrative s'étend donc à tous ces domaines dans le cadre de cet accord. Dès lors, l'assistance administrative selon l'AAF porte sur l'élucidation matérielle de droit pénal, de droit administratif (pénal) ou de droit fiscal (pénal). Outre l'échange de renseignements, l'AAF prévoit certaines mesures de sûreté. Ces différences expliquent et justifient donc une réglementation divergente de l'assistance administrative entre l'accord anti-fraude et la LAAF.

Par ailleurs, l'AAF comporte certaines lacunes, notamment en ce qui concerne les voies de droit. Le présent projet permet de les combler en adaptant ponctuellement la loi sur les douanes et la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ch. 2.7.3).

Il convient de souligner que les dispositions proposées se limitent aux demandes d'assistance administrative relatives à la circulation des marchandises et qu'elles ne s'appliquent pas à celles concernant les appels d'offres, qui font également partie du champ d'application de l'AAF. En l'état actuel des connaissances, aucun cas correspondant n'a encore été observé. Le cas échéant, il incomberait aux autorités compétentes de combler les lacunes existant dans la réglementation.

Chapitre 2 Assistance administrative entre autorités suisses*Art. 114*

Le contenu de cette disposition reste inchangé, mais son titre est abrogé.

Chapitre 3 Assistance administrative internationale*Art. 115* **Objet et champ d'application***Al. 1*

L'Administration fédérale des douanes (AFD) peut, dans les limites de ses compétences, accorder à des autorités étrangères, à leur demande, l'assistance administrative nécessaire à l'exécution de leurs tâches, notamment pour assurer l'application correcte du droit douanier et pour prévenir, découvrir et poursuivre des infractions au droit douanier.

³⁵ RS 631.0

Les dispositions de la loi sur les douanes valent uniquement si un traité international le prévoit. On peut citer notamment l'accord anti-fraude. Dans tous les cas, l'assistance administrative en vertu de la loi sur les douanes n'est pas applicable s'il existe une demande d'assistance se fondant sur une CDI. Selon les art. 1 et 2 LAAF, l'AFC est alors la seule compétente, quel que soit le type d'impôt concerné, même si la demande concerne la taxe sur la valeur ajoutée (cf. également art. 75a LTVA, ch. 2.7.3).

Al. 2

Si un traité international le prévoit, l'AFD peut également accorder l'assistance administrative d'office, c'est-à-dire de manière spontanée.

Art. 115a Compétence

Al. 1

L'AFD exécute l'assistance administrative fondée sur les demandes de l'étranger et dépose les demandes suisses. En matière d'impôts indirects, la Direction générale des douanes constitue l'office central. Le service compétent des recherches douanières exécutera l'assistance administrative, si l'AFD était chargée de l'affaire en Suisse.

Al. 2

La compétence de l'AFD découle des tâches que lui confère le droit interne dans le domaine douanier. Lorsque la demande de l'étranger concerne un domaine réglé par un acte législatif autre que douanier, qui prévoit une compétence autre que celle de l'AFD, celle-ci transmet la demande à l'autorité compétente.

Al. 3

En cas d'incompétence au sens de l'al. 2, l'AFD exécute l'assistance administrative avec le soutien de l'autorité compétente, si celle-ci ne peut pas appliquer les mesures demandées. C'est notamment le cas lorsqu'une autorité ne peut effectuer d'instruction pénale.

Art. 115b Demande

Cette disposition étant formulée comme l'art. 6, al. 1 et 2, LAAF, il convient de se référer au commentaire correspondant.

Art. 115c Mesures admises

Comme à l'art. 8, al. 1, LAAF, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vertu de la législation douanière ou de la réglementation fédérale ne relevant pas du domaine douanier pour obtenir des écrits, des objets ou des valeurs patrimoniales.

Art. 115d Obligation de coopérer

Al. 1

L'AFD peut obliger la personne visée par la demande à coopérer, notamment à fournir l'ensemble des renseignements, données et documents pertinents en sa possession, dans les limites des possibilités énoncées à l'art. 115c.

Al. 2

La personne obligée de coopérer peut toutefois refuser de le faire ou de témoigner si elle est soumise à un secret professionnel légal, notamment celui des avocats ou des banquiers, ou si elle a le droit de refuser de témoigner. C'est notamment le cas lorsque les renseignements, les écrits ou les objets à transmettre pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale actuelle ou future, en Suisse ou à l'étranger.

Al. 3

Si la personne concernée refuse de coopérer ou de témoigner, l'AFD rend une décision sur l'obligation de coopérer et de fournir des renseignements, des données et des documents.

Art. 115e Mesures de contrainte

Al. 1

Si des mesures de contrainte sont requises, elles peuvent être ordonnées lorsque le droit suisse ou le droit international prévoient leur exécution.

Al. 2

Le type et l'exécution des éventuelles mesures de contrainte se fondent sur les art. 45 à 60 DPA³⁶. Comme les investigations de l'AFD concernent en général des infractions relevant de ce droit, il n'est pas justifié de restreindre le type de mesures.

Art. 115f Droit de participation

Cette disposition diverge de l'art. 15, al. 1, LAAF sur un certain nombre de points. Alors qu'en vertu de la LAAF, la personne visée par la demande d'assistance administrative et, si les conditions requises sont remplies, d'autres personnes ont un droit de recours et disposent dès lors d'un droit de participation, la loi sur les douanes prévoit uniquement que la personne visée par la demande d'assistance administrative peut prendre part à la procédure. En outre, un tel droit de participation ne lui est accordé que dans la mesure où elle a été obligée de collaborer en application de l'art. 115d ou que des mesures de contrainte ont été ordonnées en application de l'art. 115e. De même, la possibilité de limiter la consultation des pièces, qui prévaut sur l'art. 27 PA, n'est pas prévue, car les standards internationaux pertinents ne portent pas sur le domaine douanier.

³⁶ RS 313.0

Art. 115g Procédure simplifiée

Ces dispositions étant formulées comme l'art. 16, al. 1 à 3, LAAF, il convient de se référer au commentaire correspondant. La désignation des personnes bénéficiant d'un droit de participation diverge cependant (cf. commentaire sur l'art. 115f). En outre, contrairement à la LAAF, l'assistance administrative en vertu de la loi sur les douanes porte non seulement sur les renseignements, mais également sur les écrits, les objets et les valeurs patrimoniales.

Art. 115h Procédure ordinaire

Ces dispositions ayant également leur pendant dans la LAAF, le commentaire sur l'art. 17, al. 1 et 2, LAAF peut être consulté. Là encore, la désignation des personnes auxquelles doit être adressée la décision finale diverge. Comme la loi sur les douanes n'octroie un droit de participation qu'à la personne concernée, celle-ci est aussi la seule destinataire de cette décision (cf. au demeurant le commentaire sur l'art. 115f). Une autre différence concerne l'objet éventuel de l'assistance administrative (cf. commentaire sur l'art. 115g).

Art. 115i Voies de droit

Al. 1

Les décisions incidentes, y compris celles relatives à des mesures de contrainte, sont immédiatement exécutoires. Elles ne peuvent faire l'objet d'un recours séparé. Cette réglementation permet d'accélérer la procédure. L'al. 2 est réservé.

Al. 2

Les décisions incidentes qui, par le séquestre ou le gel d'avoirs ou d'objets de valeur, causent un préjudice irréparable constituent la seule exception, puisqu'un recours immédiat peut alors être déposé. Dans ce cas, un recours en vertu de l'al. 3 confère un effet suspensif.

Al. 3

Un recours contre des décisions incidentes au sens de l'al. 2 et contre la décision finale de l'AFD peut être formé auprès du Tribunal administratif fédéral, qui décide en dernière instance. La qualité pour recourir est régie par l'art. 48 PA.

2.7.3 Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée³⁷

Art. 75a Assistance administrative internationale

Al. 1

L'Administration fédérale des contributions (AFC) peut, dans les limites de ses compétences, accorder à des autorités étrangères, à leur demande, l'assistance administrative nécessaire à l'exécution de leurs tâches, notamment pour assurer l'application correcte de la législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée et pour

³⁷ RS 641.20

prévenir, découvrir et poursuivre des infractions à cette législation, si un traité international le prévoit.

Dans tous les cas, l'assistance administrative en vertu de la loi sur les douanes n'est pas applicable s'il existe une demande d'assistance se fondant sur une CDI. Selon les art. 1 et 2 LAAF, l'AFC est alors la seule compétente, quel que soit le type d'impôt concerné, même si la demande concerne la taxe sur la valeur ajoutée.

Al. 2

L'AFC exécute l'assistance administrative tombant dans son domaine de compétence, par application analogique des art. 115a à 115i de la loi sur les douanes. Ce renvoi se justifie, car la taxe sur la valeur ajoutée constitue un impôt indirect. Les dispositions de la loi sur les douanes régissant l'assistance administrative, notamment lors de la mise en œuvre de l'accord anti-fraude, sont dès lors plus pertinentes que celles de la LAAF, cette dernière convenant principalement à l'assistance administrative en matière d'impôts directs.

2.7.4 Loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne³⁸

Art. 16

Les dispositions de l'accord sur la fiscalité de l'épargne³⁹ relatives à l'échange de renseignements (art. 10) étaient jusqu'à présent énoncées aux art. 16 à 24 de la loi sur la fiscalité de l'épargne. L'introduction de la LAAF permet d'assujettir l'assistance administrative en vertu de cet accord aux dispositions de la LAAF.

Art. 17 à 24

L'assistance administrative en vertu de l'accord sur la fiscalité de l'épargne étant assujettie à la LAAF, il convient de supprimer ces dispositions définissant l'échange de renseignements.

2.7.5 Arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions⁴⁰

Titre Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions

L'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions a une

³⁸ RS 641.91

³⁹ RS 0.641.926.81

⁴⁰ RS 672.2

portée générale. La nouvelle Constitution⁴¹ a supprimé cette forme d'acte. Il est donc demandé aux Chambres fédérales de transformer l'arrêté fédéral en une loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

Art. 2, al. 1, let. d

Conformément à l'art. 2, al. 1, let. d, de l'arrêté fédéral, il incombe au Conseil fédéral de régler la procédure à suivre pour les échanges de renseignements stipulés dans une convention. L'adoption de la LAAF, dont l'objet en vertu de l'art. 1 est l'exécution de l'assistance administrative, rend cette disposition caduque. Il convient donc d'abroger cette dernière.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour la Confédération

Le projet ne comporte aucune modification majeure relative à l'organisation de l'assistance administrative par rapport à l'OACDI, qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Il ne devrait donc avoir aucune conséquence supplémentaire sur le budget fédéral en termes de finances et de personnel. Abstraction faite de ce projet, il faut souligner que les ressources de l'AFC pourraient se révéler insuffisantes en cas de forte hausse des demandes d'assistance administrative présentées par les pays étrangers ou par la Suisse.

3.2 Conséquences pour les cantons

Les cantons ne devraient subir que des conséquences minimales en termes de finances et de personnel.

3.3 Conséquences pour l'économie

La LAAF règle de manière claire et transparente l'exécution de l'assistance administrative dans son champ d'application. Le projet crée donc une sécurité juridique qui devrait être saluée tant à l'étranger que par les personnes et institutions concernées par l'assistance administrative. Le renforcement de cette sécurité pourrait, en outre, entraîner un afflux d'actifs étrangers. Des conditions-cadres légales stables constituent en effet un facteur déterminant dans tout processus de décision économique et, par conséquent, un élément essentiel pour la compétitivité de la Suisse.

L'entrée en vigueur de la LAAF indiquera clairement à l'étranger que la Suisse applique effectivement le standard défini à l'art. 26 MC-OCDE pour l'assistance administrative en matière fiscale. Elle représente en outre une mesure importante dans la mise en œuvre du quatrième axe stratégique de la politique correspondante du Conseil fédéral, à savoir «Garantir l'intégrité de la place financière». La sécurité juridique dans l'exécution de l'assistance administrative contribue à cette intégrité,

⁴¹ RS 101

ce qui renforce la confiance des clients des banques dans la place financière suisse, mais aussi et surtout accroît l'acceptation de cette dernière sur le plan international.

En plus des répercussions de l'entrée en vigueur de la LAAF, il faut tenir compte des conséquences économiques qui découlent ou découleront de la révision des CDI existantes ou de la conclusion de nouvelles CDI suite à l'adoption du standard énoncé à l'art. 26 MC-OCDE. Ces conséquences sont plus importantes et vont plus loin que ce qui a été décrit précédemment. Elles ont toutefois commencé à se faire sentir à une période antérieure à l'élaboration de la LAAF et n'ont aucun lien direct avec le présent projet. C'est pourquoi elles ne font pas l'objet d'un approfondissement.

4 Lien avec le programme de la législature

Ce projet n'est annoncé ni dans le message du 23 janvier 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011⁴² ni dans l'arrêté fédéral du 18 septembre 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011⁴³, car la nécessité de la présente loi résulte de l'adoption du standard énoncé à l'art. 26 MC-OCDE, décidée au printemps 2009 par le Conseil fédéral, et de l'adaptation consécutive des CDI existantes ou de la conclusion de nouvelles CDI.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité et légalité

La LAAF repose sur l'art. 173, al. 2, Cst. Elle règle l'exécution de l'assistance administrative en vertu des conventions en vue d'éviter les doubles impositions et d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. La loi entend introduire une procédure uniforme et prévoit à cet effet en particulier que c'est l'AFC qui exécute l'assistance administrative fondée sur les demandes de l'étranger et dépose les demandes suisses. Elle contient par ailleurs les exigences relatives au contenu d'une demande et définit auprès de qui et par quels moyens – y compris les mesures de contrainte – les informations peuvent être obtenues, qui doit être informé de la demande en cours et qui dispose d'un droit de participer à la procédure. Elle règle enfin la procédure de recours.

Conformément à l'art. 129, al. 2, Cst., la Confédération est compétente pour l'harmonisation fiscale. Cette compétence porte cependant sur les impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 129, al. 1, Cst.). Pour le présent projet, il ne faut donc pas faire appel à cette disposition, mais à l'art. 173, al. 2, Cst., qui prévoit que l'Assemblée fédérale traite tous les objets qui relèvent de la compétence de la Confédération et qui ne ressortissent pas à une autre autorité fédérale. Etant donné que la réglementation interne de l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale entre Etats n'entre pas dans la compétence législative des cantons ou d'une autre autorité fédérale, il se justifie de se fonder sur l'art. 173, al. 2 Cst.

⁴² FF 2008 639

⁴³ FF 2008 7745

5.2

Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 18, al. 3, LAAF, le Conseil fédéral fixe les conditions auxquelles les frais peuvent être mis, pour tout ou partie, à la charge de la personne concernée ou du détenteur des renseignements. Cette délégation correspond à la pratique générale en matière de frais.

