

Rapport explicatif concernant une loi sur l'assistance administrative fiscale

Condensé

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. La mise en œuvre de cette décision nécessite la modification de conventions de double imposition (CDI) existantes et la conclusion de nouvelles conventions. Entre temps, la Confédération – sous la houlette de l'Administration fédérale des contributions (AFC) et des autres unités administratives concernées (SFI, Division politique V) – a mené des négociations avec de nombreux Etats afin d'intégrer une clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE dans les CDI actuelles et dans les nouvelles conventions. La première de ces CDI révisées est entrée en vigueur le 4 novembre 2010.

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 fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF). Dès l'entrée en vigueur de la LAAF, l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre le doubles impositions (OACDI; RS 672.204), qui est entrée en force le 1^{er} octobre 2010, sera abrogée.

La définition des procédures relatives à l'assistance administrative prévue par les CDI dans une loi formelle telle que la LAAF doit assurer la sécurité juridique en matière de compétences, de procédures et de voies de droit. Selon cette loi, c'est à l'AFC qu'il incombe d'exécuter les demandes de l'étranger et de déposer les demandes d'assistance administrative de la Suisse. La loi définit auprès de qui et par quels moyens des renseignements peuvent être obtenus, et comment ceux-ci doivent être transmis. Elle régleme également la procédure de recours.

1 Introduction

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 nécessite la modification de conventions de double imposition (CDI) existantes et la conclusion de nouvelles conventions.

Depuis cette décision, 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 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 qu'ils sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un 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 à recueillir ce type de renseignements aussi – en dérogation à son droit interne – 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 contenues dans les CDI. En revanche, les règles de procédure sont du ressort de 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 arrêté l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre le doubles impositions (OACDI; RS 672.204) qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre suivant. L'exécution de la clause d'assistance administrative concerne de nombreuses CDI et revêt donc une grande portée. Il est donc justifié, pour satisfaire au principe de légalité, de réglementer l'exécution de l'assistance dans une loi formelle. De plus, le Parlement a chargé le Conseil fédéral de régler cette question en présentant un projet de loi aux Chambres fédérales (voir notamment 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 impositions¹). La motion 10.3341 «Loi sur l'assistance administrative» de la CER-N, qui a déjà été transmise par le Conseil national, va dans la même direction.

Par décision du 20 janvier 2010, le Conseil fédéral avait chargé le DFF de mettre sur pied un groupe de travail composé de représentants des offices fédéraux compétents (SFI, AFC, OFJ, AFD, SG DFF, FINMA) ainsi que de spécialistes externes (Swiss-Banking, 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 le projet de loi ci-joint. Cette loi abrogera l'OACDI dès qu'elle entrera en vigueur.

1.2 Présentation du projet

La loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, 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.

En résumé, la réglementation prévue par le projet de LAAF est la suivante: l'AFC exécute l'assistance administrative fondée sur les demandes de l'étranger et dépose 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 moyens punissables au regard du droit suisse – par exemple des données acquises par des moyens illégaux (art. 7, let. c). La loi définit aussi 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 (chapitre 3). 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 (chapitre 4). La LAAF comporte enfin des dispositions particulières concernant la procédure de recours (art. 19).

Le projet de LAAF reprend pour l'essentiel la réglementation introduite par l'OACDI en octobre 2010, mais elle institue tout de même quelques nouveautés.

Champ d'application

Contrairement à l'OACDI, qui régit uniquement l'exécution de l'assistance administrative prévue par les CDI, la LAAF règle l'exécution de l'assistance administrative en vertu des CDI mais aussi en vertu d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale (cf. art. 1). Le projet de loi s'applique donc aussi à l'accord sur la fiscalité de l'épargne² conclu avec l'Union européenne (UE). L'art. 10 de cet accord renvoie en effet, pour les aspects ayant trait à la procédure, aux dispositions des CDI conclues entre la Suisse et les Etats membres de l'UE. Par conséquent, il tombe aussi dans le champ d'application de la LAAF qui a précisément pour objet de régler la mise en œuvre de l'assistance admi-

¹ FF 2010 3955

² 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 (RS 0.641.926.81)

nistrative prévue dans les CDI. De ce fait, les art. 16 à 24 de la loi sur la fiscalité de l'épargne³ doivent être abrogés (cf. ch. 2.7.3). Par contre, la LAAF ne s'applique pas dans le contexte de l'accord sur la lutte contre la fraude⁴ (cet accord n'est pas encore entré en vigueur, mais il est déjà appliqué à titre provisoire depuis le 8 avril 2009). En effet, le champ d'application de cet accord n'est pas limité aux questions fiscales – contrairement à la LAAF – mais porte également sur les redevances et les subventions. De fait, l'assistance administrative prévue aux termes de l'accord sur la lutte contre la fraude s'étend à tous ces domaines. Cet accord prévoit en outre un échange de renseignements mais aussi certaines mesures conservatoires. Les lacunes du régime d'assistance administrative prévu par l'accord sur la lutte contre la fraude dans les domaines des douanes et de la TVA seront comblées par le biais d'une révision de la loi sur les douanes⁵ et de la loi sur la TVA⁶ (cf. ch. 2.7.1 et 2.7.2).

Obtention de renseignements auprès de la personne concernée

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 en principe 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 lesdits renseignements pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale administrative ou ordinaire, pendante ou à venir, en Suisse ou à l'étranger.

Utilisation de renseignements bancaires pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse

Les participants à la consultation sont invités à se prononcer notamment sur les variantes prévues à l'art. 21 de la loi. Il s'agit de déterminer si les autorités fiscales helvétiques peuvent utiliser des renseignements bancaires fournis par une banque 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 doit être maintenue.

Procédure de recours

La procédure de recours est simplifiée et les délais sont raccourcis (art. 19).

2 Commentaire des articles

³ Loi fédérale du 17 décembre 2004 concernant l'accord avec la Communauté européenne relatif à la fiscalité de l'épargne (LFisE; RS **641.91**)

⁴ 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 financiers (RS **0.351.926.81**)

⁵ Loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS **631.0**)

⁶ Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS **641.20**)

2.1 Dispositions générales

Art. 1 Objet et champ d'application

Al. 1

Actuellement, les bases juridiques matérielles régissant l'échange de renseignements par le biais 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. D'une part, la LAAF garantit l'exécution de l'assistance administrative 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 national de l'Etat requérant (ch. 2). L'échange de renseignements au sens des 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 (voir les explications données au ch. 1.1) ne contiennent que des dispositions régissant l'échange de renseignements aux fins de la mise en œuvre de la convention. Suivant 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 national. D'autre part, la LAAF règle aussi l'exécution de l'assistance administrative en vertu d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements limité aux affaires fiscales (let. b). De fait, à l'avenir, la Suisse pourrait conclure, en plus des CDI, des conventions bilatérales prévoyant l'échange de renseignements en matière fiscale. 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 donc notamment à l'assistance administrative prévue dans l'accord sur la fiscalité de l'épargne, puisque celui-ci contient une clause sur l'échange de renseignements. En revanche, l'accord sur la lutte contre la fraude n'est pas couvert, car son champ d'application s'étend certes au droit fiscal, mais aussi aux redevances et aux subventions (cf. ch. 1.2).

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 prévue à l'art. 26 MC-OCDE que la Suisse s'est engagée à appliquer. A l'heure actuelle, aucune des CDI conclues par la Suisse ne contient une clause régissant l'assistance en matière de recouvrement des impôts selon l'art. 27 MC-OCDE.

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).

Al. 2

Lorsque la convention applicable ou ses dispositions d'exécution divergent de la LAAF, elles priment le droit national 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 l'accord, 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 mettre en œuvre le droit interne que si l'Etat requérant rend vraisemblable la commission d'une escroquerie fiscale ou d'un délit de même type.

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. C'est à elle qu'il incombe de recevoir et d'exécuter les demandes d'assistance administrative de l'étranger et de déposer les demandes suisses.

Dans certains cas, soit lorsque la CDI le prévoit, la notion d'assistance administrative est étendue à une assistance mutuelle dans la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par une convention particulière (voir par ex. l'art. 28^{bis} de la convention entre la Suisse et la France⁷ qui est entré en vigueur le 4 novembre 2010). Exceptionnellement, l'assistance peut aussi porter sur le recouvrement des créances fiscales (voir par ex. l'art. 26a de la convention entre la Suisse et l'Autriche⁸).

Art. 3 Définitions

L'art. 3 définit les 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, les renseignements transmis ne pourront être utilisés (cf. art. 20, al. 2) qu'à l'endroit de la personne concernée.

Let. b

On entend par *détenteur des renseignements* la personne qui détient, en Suisse, les renseignements demandés par le biais de l'assistance administrative. La personne concernée au sens de la let. a ainsi que 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.

⁷ Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS **0.672.934.91**)

⁸ Convention du 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS **0.672.916.31**)

Art. 4 Principes

Al. 1

L'assistance administrative est accordée uniquement sur demande et pour un cas particulier. Cette règle exclut l'échange automatique de renseignements mais aussi l'assistance administrative spontanée.

La question de l'assistance spontanée peut toutefois se présenter différemment, notamment lorsqu'une convention spécifique la prévoit explicitement.

Al. 2

Tous les participants intervenant dans 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. On trouve aussi cette obligation de mener la procédure d'assistance avec diligence à l'art. 38, al. 4, de la loi sur les bourses⁹.

Al. 3

Il est interdit de transmettre des renseignements concernant des personnes qui, manifestement, ne sont pas impliquées dans l'affaire qui fait l'objet de la demande d'assistance. On peut par exemple penser aux 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 qui a motivé la demande de l'Etat requérant.

Art. 5 Droit de procédure applicable

Al. 1

Tant que les dispositions de la LAAF ne prévoient pas explicitement le contraire, la loi fédérale sur la procédure administrative¹⁰ est applicable.

Al. 2

Etant donné que la procédure d'assistance administrative doit être menée avec diligence (cf. art. 4, al. 2), l'art. 22a PA concernant la suspension des délais fixés par la loi ou par l'autorité compétente ne s'applique pas. Cette réglementation est comparable à la procédure valable en rapport avec l'impôt fédéral direct. En effet, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les dispositions de droit cantonal concernant les feries sont inapplicables en l'espèce et les délais de 30 jours prévus aux art. 132 et suivant (réclamation) et à l'art. 140 (recours) de la loi sur l'impôt

⁹ Loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM; RS **954.1**)

¹⁰ Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS **172.021**)

fédéral direct¹¹ sont valables sans exception (voir en particulier ATF 2A.70/2006 consid. 3, 2A.474/2003 consid. 2.2).

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.

Il ressort de l'art. 26 MC-OCDE, des clauses d'assistance administrative révisées par la Suisse conformément au standard de l'OCDE et des protocoles afférents, que la demande doit en principe contenir les indications suivantes:

1. la mention des bases légales applicables;
2. l'identification indubitable de la personne concernée;
3. l'identification indubitable du détenteur des renseignements;
4. une description des renseignements demandés et l'indication de la forme dans laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir;
5. le but fiscal et les raisons de supposer que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'atteindre;
6. les raisons de supposer que les renseignements demandés sont en possession du détenteur présumé des renseignements;
7. la période fiscale (dates de début et de fin) et, si elle est différente, la période concernée par la demande de renseignements (dates de début et de fin);
8. la déclaration selon laquelle l'Etat requérant a épuisé au préalable les moyens habituels prévus par sa procédure fiscale interne pour obtenir les renseignements.

Ces exigences, qui doivent être remplies pour que la demande d'assistance soit recevable, permettent d'exclure la recherche indéterminée de preuves, autrement dit les opérations de «pêche aux renseignements» ou *fishing expeditions* qui consistent à rechercher des preuves sans bases concrètes, afin de débusquer des cas encore inconnus. A cet égard, on peut également renvoyer aux remarques introductives¹² de l'art. 26 MC-OCDE selon lesquelles cette disposition n'a pas vocation à servir de justification pour entreprendre des pêches aux renseignements ou pour demander des renseignements qui ne sont pas pertinents pour établir la situation fiscale d'un contribuable en particulier. Ces mêmes sources soulignent qu'en formulant leurs demandes, les Etats requérants doivent démontrer la pertinence vraisemblable des

¹¹ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11)

¹² Version commentée du MC-OCDE, p. 382

<http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/browseit/2308052E.PDF>,

Introduction à l'art. 26 MC-OCDE:

http://www.oecd.org/document/34/0,3746,fr_2649_33767_33614242_1_1_1_1,00.html

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 national pour obtenir les renseignements demandés, sauf si cela devait conduire à des recherches disproportionnées.

Les indications que chaque Etat contractant doit fournir dans ses demandes sont précisées dans les traités applicables, en particulier dans les CDI. La répétition de ces exigences dans le droit national n'aurait donc aucun effet constitutif. Dès lors, il est préférable de renoncer à cette répétition pour ne pas susciter de fausses attentes.

Al. 2

Si la demande de l'Etat requérant ne satisfait pas aux conditions posées à l'al. 1, l'AFC le communique par écrit à l'autorité requérante en lui donnant 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 la part de l'AFC. De fait, cette dernière peut déterminer à sa discrétion la forme sous laquelle elle veut notifier sa non-entrée en matière à l'Etat requérant.

Let. a

Il est interdit de déposer une demande dans le but de rechercher des preuves. En application de ce principe, il n'est pas possible d'entrer 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 (voir également le commentaire de l'art. 6, al. 1).

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 (art. 1), il ne peut s'agir que de renseignements qui sont nécessaires pour mettre en œuvre la convention ou pour appliquer et exécuter le droit national de l'Etat requérant.

Si 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 ceux-ci.

Let. c

Enfin, l'AFC ne doit pas entrer en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi. Tel est le cas, entre autres, lorsque la demande est fondée sur des renseignements qui ont été acquis grâce à des actes punissables au regard du droit suisse. On peut notamment penser au cas de données bancaires obtenues illégalement, puis transmises ou vendues à un autre Etat.

Le principe de la bonne foi dans le droit international est défini à l'art. 31 de la Convention de Vienne¹³. 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 l'art. c indique clairement qu'une demande qui serait fondée sur des données bancaires acquises de façon illégale 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 qui font l'objet de la demande. Ce principe correspond à celui énoncé à l'art. 26, par. 3, let. a, MC-OCDE.

Les mesures applicables peuvent donc différer 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. Par conséquent, seules peuvent en principe être appliquées les mesures que le droit suisse autorise 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 et dans ces cas, il est donc aussi possible de recourir à des mesures que le droit suisse réserve normalement à la procédure de taxation et de 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 résident, les autorités suisses ne sont pas autorisées – 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, dans le cadre de la procédure de taxation ou de soustraction d'impôt (cf. art. 127, al. 2, LIFD et art. 43, al. 2, de la loi sur l'harmonisation des impôts directs¹⁴; le secret professionnel protégé légalement est réservé); ces renseignements peuvent être obtenus uniquement en cas d'escroquerie 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, un fondé de pouvoirs ou un

¹³ Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111)

¹⁴ Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14)

agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne morale. 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 (voir le commentaire de l'al. 1 ci-dessus) ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis doivent disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent 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 ainsi que la condition supplémentaire de clause 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 relatifs à une personne morale 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 renseignements simultanément auprès de plusieurs personnes ou autorités et ne doit pas s'adresser à elles selon un ordre préétabli.

Al. 4

L'autorité requérante ne dispose pas d'un droit de consulter les pièces ou d'assister aux actes de procédure qui se déroulent en Suisse. L'AFC peut toutefois déroger à cette règle si cela peut faciliter l'exécution de la demande. La condition à ce type de dérogation est toutefois que la personne concernée y consente.

Al. 5

Les frais induits par l'obtention des renseignements ne sont pas remboursés, indépendamment de l'entité qui doit les supporter et de l'endroit où ces frais doivent être prélevés.

Art. 9 Obtention de renseignements auprès de la personne concernée

Al. 1

Lorsqu'une personne concernée (assujettie à l'impôt à l'étranger) est assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée, l'AFC doit lui demander de remettre les renseignements qu'elle détient et qui sont vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. Elle le fait dans la mesure où le droit fiscal suisse ou la convention applicable prévoit la remise de ces renseignements. Comme à l'égard des personnes assujetties à l'impôt en Suisse, l'AFC peut exiger tout type de renseignement, 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 qui lui est nécessaire à cette fin.

Al. 3

La personne concernée est tenue de transmettre tous les renseignements pertinents qui se trouvent en sa possession. Selon le droit suisse actuel et selon les CDI, les personnes assujetties à l'impôt ou les personnes concernées ont l'obligation de remettre tous les renseignements qu'elles détiennent, y compris les renseignements bancaires et ceux concernant des droits de propriété, s'ils sont pertinents au sens de la demande. En matière d'impôt fédéral direct, les obligations des contribuables sont définies aux art. 124 à 126 LIFD.

Toutefois, dans le cadre de cette procédure administrative, la personne concernée peut refuser de remettre des renseignements en dépit de son obligation de collaborer, si elle peut rendre vraisemblable que les renseignements en question pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale administrative ou ordinaire, pendant ou à venir, en Suisse ou à l'étranger. Ce droit est l'expression du principe de la procédure pénale selon lequel un prévenu ne peut être contraint de déposer contre lui-même¹⁵. Le droit de refuser la remise de renseignements appartient uniquement à la personne concernée, et donc pas aux détenteurs des renseignements.

Al. 4

Si cela est nécessaire pour assurer la bonne 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 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 qui est chargée de taxer la personne concernée au sujet des mesures qui vont être exécutées, afin que cette administration puisse participer à la mise en œuvre des mesures précitées.

Art. 10 *Obtention de renseignements auprès de leur détenteur*

Al. 1

L'AFC peut exiger du détenteur des renseignements qu'il lui remette les renseignements en sa possession qui sont vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance, pour autant que ces renseignements puissent être demandés à une tierce personne en application de l'art. 8, al. 1 et 2.

Dans le cas des CDI où l'échange de renseignements est limité aux impôts sur le revenu et sur la fortune (voir le commentaire de l'art. 8, al. 1), les règles applicables en l'espèce sont définies aux art. 127 à 129 LIFD et aux art. 43 à 45 LHID. Mais d'un autre côté, l'art. 8, al. 2 permet l'obtention de renseignements qui sont de

¹⁵ Voir notamment HAUSER ROBERT/SCHWERI ERHARD/HARTMANN KARL, *Schweizerisches Strafprozessrecht*, 6^e édition, Zurich, 2005, § 61 note marginale 5.

nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété auprès du détenteur des renseignements en dépit du droit fiscal suisse. Lorsque la CDI contient une clause d'assistance administrative englobant d'autres impôts (voir le commentaire de l'art. 8, al. 1), les autres lois fiscales sont donc aussi applicables.

L'art. 127 LIFD prévoit une obligation, pour les tiers, de fournir des attestations aux contribuables. Doivent ainsi donner 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 de la part 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 (ce qui est en principe le cas si l'AFC est entrée en matière; voir à ce sujet le commentaire de l'art. 6, al. 1). Si les renseignements demandés sont de nature bancaire ou qu'ils 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 également être demandés au détenteur des renseignements. Il faut cependant souligner que, dans ce cas aussi, 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 renseignements peuvent être obtenus directement auprès du détenteur des renseignements, qui ont qualité de tiers au sens de ces dispositions. Les renseignements visés par ces dispositions 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 des renseignements, l'AFC l'informe du contenu de la demande qui lui est nécessaire à cette fin.

Al. 3

Le détenteur des renseignements est tenu de transmettre tous les renseignements pertinents qui se trouvent en sa possession. Cette obligation s'étend à tous les renseignements que l'AFC peut exiger en vertu de l'al. 1.

Al. 4

Lorsqu'une décision de l'AFC exigeant la remise de renseignements ou une décision de même nature prononcée par les instances de recours est devenue exécutoire, qu'elle a été notifiée au détenteur des renseignements en l'avertissant de la peine encourue s'il ne s'y conforme pas et que ce dernier, intentionnellement, ne s'exécute pas, il est puni d'une amende de 10 000 francs au plus. Cette disposition l'emporte sur l'art. 292 du Code pénal suisse¹⁶. Le cadre de l'amende correspond celui de l'art. 174, al. 2, LIFD.

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

Al. 1

L'AFC exige de l'administration fiscale cantonale compétente qu'elle lui transmette les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance, dans la mesure où le droit fiscal suisse ou la convention applicable le prévoit. 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, qui peut alors exiger 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 tout le contenu de la demande aux autorités fiscales cantonales sollicitées et leur fixe un délai pour lui transmettre les renseignements demandés.

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

Al. 1

L'AFC exige 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 en leur possession qui sont vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance, dans la mesure où le droit fiscal suisse

¹⁶ Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS **311.0**)

ou la convention applicable le prévoit. 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 transmettre les renseignements que le droit suisse les autorise à transmettre aux autorités fiscales. Selon le droit interne, les autorités sont aussi tenues, en principe, 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 ex. à l'art. 40 de la loi sur la surveillance des marchés financiers¹⁷ ainsi qu'à l'art. 112, al. 2, LIFD.

Al. 2

L'AFC informe les autorités du contenu essentiel de la demande et leur fixe un délai pour lui transmettre les renseignements demandés.

Art. 13 Mesures de contrainte

Al. 1

Premièrement, les mesures de contrainte peuvent être ordonnées lorsque le droit suisse en prévoit l'exécution (let. a). Des mesures de contrainte sont possibles en matière d'impôts directs (impôts sur le revenu) si la demande rend vraisemblables des soupçons d'escroquerie fiscale ou de graves infractions fiscales au sens de l'art. 190 LIFD. 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 pas ordonner de mesures de contrainte. Pas plus qu'elle ne peut contraindre la maison mère suisse d'un groupe de sociétés 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 d'escroquerie en matière de contributions ou de soustraction d'impôt. Dans les domaines cités, les mesures de contrainte peuvent être prises à l'encontre des personnes concernées et des détenteurs de renseignements.

Deuxièmement, les mesures de contrainte peuvent être ordonnées pour obtenir la remise de renseignements qui sont de nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété au sens de l'art. 8, al. 2 (let. b). En l'espèce, la contrainte peut s'exercer soit à l'endroit de la personne concernée soit à l'endroit du détenteur des renseignements, et ce indépendamment de soupçons d'escroquerie ou de grave infraction fiscales.

Al. 2

Dans ces circonstances, il se peut que des mesures de contrainte doivent être ordonnées alors qu'aucune infraction n'a été commise (cf. al. 1, let. b). Cela justifie une limitation de l'éventail des mesures de contrainte par rapport à celles prévues dans le droit pénal administratif ordinaire. La LAAF ne laisse ainsi que trois types de mesures de contrainte à la disposition de l'AFC pour obtenir les renseignements: la perquisition de locaux ou d'objets, de documents et de dossiers sur papier ou sur

¹⁷ Loi du 22 juin 2007 sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1)

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 enfin la délivrance d'un mandat d'amener à la police contre les témoins régulièrement cités (let. c). Ce catalogue de mesures est exhaustif. Cela signifie qu'aucune mesure de détention ne peut être ordonnée dans le cadre de l'assistance administrative fiscale. Pour l'essentiel, les mesures prévues ici sont aussi celles auxquelles l'AFC peut recourir en vertu du droit national dans les enquêtes prévues à l'art. 190 LIFD.

Les mesures de contrainte peuvent être prises dans tous les cas où la contrainte est possible (voir à cet effet le commentaire de l'al. 1), notamment pour obtenir des renseignements qui sont de nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété, et ce indépendamment de soupçons d'escroquerie ou de grave infraction fiscale.

Al. 3

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

Al. 4

La personne chargée d'obtenir des renseignements peut ordonner 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 validée, 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 ainsi que 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, ainsi que 45 à 50, al. 1 et 2, de la loi fédérale sur le droit pénal administratif¹⁸ – qui règlent dans le détail les mesures de contrainte énumérées à l'al. 2 – s'appliquent aussi, 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.

Art. 14 Information des personnes habilitées à recourir

Al. 1

La personne concernée est informée d'une demande pendante par l'AFC. Si l'autorité étrangère requérante ne s'y oppose pas pour de justes motifs, la personne

¹⁸ Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0)

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 de refuser la consultation des pièces, dans les cas mentionnés (voir commentaire de l'art. 15). Si l'AFC était tenue d'informer la personne concernée immédiatement 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 l'existence 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. Ces personnes peuvent par exemple être des co-titulaires d'un compte bancaire, lorsque les renseignements qui les concernent 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. Mais si elle est domiciliée à l'étranger, l'AFC doit inviter le détenteur des renseignements à signifier à cette personne qu'elle doit désigner un mandataire en Suisse, lequel pourra recevoir des notifications en son nom. L'AFC fixe un délai au détenteur des renseignements pour solliciter la personne à informer. Dans bien des cas, l'information par le biais du 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.

Al. 4

L'AFC peut informer directement une personne habilitée à recourir qui est domiciliée à l'étranger si l'autorité requérante donne son accord exprès pour le cas d'espèce. La notification de la 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

Si une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure en cours par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par le biais d'une publication dans la Feuille fédérale, en l'invitant à désigner un représentant autorisé à recevoir des notifications pour elle en Suisse, en lui fixant un délai à cette fin.

Art. 15 Droit de participation

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. Conformément à l'art. 27 PA, qui s'applique également en l'espèce (cf. art. 5, al. 1), 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 que le secret soit gardé. L'art. 27 PA est compatible avec l'art. 26, par. 3, let. c, MC-OCDE, selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. La personne concernée peut faire valoir ces motifs d'exclusion en relation avec le droit de consultation des pièces et celui de participation.

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 de ces personnes s'oppose à la transmission d'une partie des renseignements demandés. Dans ce cas, seules les informations faisant l'objet d'un consentement illimité seront transmises 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 pra-

tique, l'AFC notifiera plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une décision envoyée à la personne concernée pourra être détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera aux informations concernant cette dernière en raison de l'obligation de garder le secret.

Al. 2

L'AFC ne doit pas transmettre les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle les retient séparément 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.

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

Art. 18 Frais

Al. 1

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

Al. 2

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. Cela s'applique en particulier aux situations dans lesquelles le comportement de la personne concernée entrave indûment la procédure. Le pouvoir conféré au Conseil fédéral couvre également les cas dans lesquels le détenteur des renseignements retirerait un avantage particulier de l'exécution de la procédure ou les frais atteindraient une ampleur exceptionnelle, à l'exemple d'UBS SA. En l'espèce, la Confédération devrait imputer à cette banque les frais découlant du traitement de deux demandes d'assistance administrative émanant de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique. Un arrêté fédéral¹⁹ a été pris dans ce sens en raison de l'absence de base légale. L'al. 2 crée la base légale requise pour les futurs cas. Le Conseil fédéral édictera une ordonnance sur la mise en œuvre de cette compétence.

¹⁹ FF 2010 2923

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. Celui-ci ne peut être supprimé, contrairement à ce qui est prévu à l'art. 55, al. 2, PA.

Al. 4

Comme cela est indiqué à l'art. 4, al. 3, la procédure d'assistance administrative doit être exécutée rapidement. Pour l'accélérer, le délai de recours est fixé à dix jours, en dérogation à l'art. 50, al. 1, PA, qui prévoit un délai de 30 jours.

Al. 5

De même, 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'exécuter un second échange d'écritures, par exemple lorsqu'une clarification supplémentaire des faits est nécessaire.

Al. 6

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, 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 les utilisent 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. Ceux-ci 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 poursuites 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'à ces fins.

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 d'autres fins 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 d'autres délits non fiscaux, elle donne ce consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice. Cette disposition est compatible avec 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. 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. La procédure d'assistance administrative fournit donc aux autorités fiscales cantonales et fédérales une possibilité supplémentaire d'accéder aux documents obtenus légalement par d'autres autorités, de les consulter et de les exploiter. L'utilisation d'autres renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative mais non transmis n'est pas admise.

Variante a :

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 d'escroquerie 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.

Variante b:

L'al. 2 est biffé. Ce changement de position vise la mise sur un pied d'égalité des autorités fiscales nationales et étrangères dans l'utilisation des renseignements bancaires obtenus. Toutefois, cela entraîne dans le même temps une certaine inégalité de traitement des contribuables en Suisse. En effet, dès qu'une personne assujettie à l'impôt doit également s'acquitter d'un impôt à l'étranger, il existe une possibilité supplémentaire d'avoir accès à des renseignements bancaires la concernant, alors que cette possibilité est inexistante pour des personnes soumises uniquement à l'impôt en Suisse.

La question des renseignements que les autorités fiscales suisses peuvent se procurer à des fins de taxation d'après le droit suisse n'est pas modifiée par ce changement de position. Dès lors, le débat de fond qui se dessine sur une éventuelle extension de l'accès aux informations bancaires en Suisse eu égard aux évolutions en matière d'assistance administrative internationale n'est pas entravé.

Le Conseil fédéral privilégie la variante a et invite les participants à la consultation à se prononcer plus particulièrement sur ces variantes.

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).

La notion d'assistance administrative est définie dans le commentaire sur l'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 refuser le transfert 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. A cette occasion, elle leur rappelle les restrictions à leur utilisation et les obligations 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. 25, par. 5, MC-OCDE et à son complément dans les CDI conclues par la Suisse, l'art. 8, al. 2, dispose que les renseignements souhaités peuvent également être exigés de banques et d'autres personnes si la convention applicable prévoit la transmission de renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire, un fondé de pouvoirs ou un agent fiduciaire ou qui concernent les droits de propriété relatifs à une personne morale (cf. commentaire sur l'art. 8, al. 2). 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. Cela s'applique également aux renseignements bancaires que la Suisse ne peut pas demander sur son territoire pour les impôts directs dans le cadre d'une procédure relative à la taxation ou à la soustraction d'impôt (cf. commentaire sur l'art. 21, al. 1). Se pose dès lors une question politique: la Suisse souhaite-t-elle demander tous les renseignements que l'Etat contractant doit fournir et exiger ainsi la réciprocité?

L'al. 6 y renonce: des renseignements bancaires ne peuvent être 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 d'escroquerie et de soustraction d'impôt grave). L'art. 16, al. 5, OACDI comprend également une telle réglementation, qui correspond à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009, selon laquelle l'application du standard de l'OCDE ne doit rien changer pour les contribuables en Suisse concernant l'obtention de renseignements bancaires (cf. commentaire sur l'art. 21, al. 2).

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 national. Il convient donc d'attendre que le débat de fond qui se dessine à ce sujet décide si, eu égard aux évolutions en matière d'assistance administrative internationale, l'accès aux informations bancaires doit également être étendu en Suisse.

2.6 Dispositions finales

Art. 23 Modification du droit en vigueur

Voir 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 impositions²⁰, qui donne au Conseil fédéral la compétence en vue 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.

2.7 Modification du droit en vigueur

2.7.1 Loi du 18 mars 2005 sur les douanes²¹

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. 2.7.3 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, elle ne concerne pas uniquement le droit fiscal (pénal), mais porte aussi, de manière plus générale, sur le droit pénal (administratif). 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 grâce à des adaptations ponctuelles de la loi sur les douanes et de celle régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ch. 2.7.2).

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 corres-

²⁰ RS 672.2

²¹ RS 631.0

pendant 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 à ce droit, si un traité international le prévoit. En l'espèce, on gardera en particulier à l'esprit l'accord anti-fraude.

Al. 2

Si un traité international le prévoit, elle 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 exécute l'assistance administrative comme 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 national dans le domaine douanier. Lorsque la demande de l'étranger concerne un domaine réglé par un acte législatif autre que douanier, l'AFD la transmet 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 informations, 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 informations, 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.²²

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 prévoit leur exécution.

Al. 2

Le type et l'exécution des éventuelles mesures de contrainte se fondent sur les art. 45 à 60 du droit pénal administratif.²³ 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 (cf. à l'inverse le commentaire sur l'art. 13, al. 2, LAAF).

²² Cf. note de bas de page 7.

²³ RS 313.0

Art. 115f Droit de participation

Cette disposition étant formulée comme l'art. 15 LAAF, il convient en principe de se référer au commentaire correspondant.

La seule différence porte sur la désignation des personnes bénéficiant d'un droit de participation: 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, tandis que la loi sur les douanes prévoit uniquement que la personne visée par la demande d'assistance administrative puisse prendre part à la procédure.

Art. 115g Procédure simplifiée

Al. 1 à 3

Ces dispositions étant formulées comme l'art. 16, al. 1, 2 et 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

Al. 1 et 2

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. 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 une 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.

2.7.2 **Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée**²⁴

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

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 cette loi 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.

2.7.3 **Loi fédérale du 17 décembre 2004 concernant l'accord avec la Communauté européenne relatif à la fiscalité de l'épargne**²⁵

Art. 16

Les dispositions de l'accord sur la fiscalité de l'épargne²⁶ 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.

²⁴ RS 641.20

²⁵ RS 641.91

²⁶ RS 0.641.926.81

2.7.4 Arrêté fédéral du 22 juin 1951²⁷ concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions

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 1951²⁸ concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions a une portée générale. La nouvelle Constitution fédérale²⁹ 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 pour 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, comparé 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 convient de 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 certaine sécurité juridique, qui devrait être saluée tant à l'étranger que par les personnes et institutions

²⁷ RS 672.2

²⁸ RS 672.2

²⁹ Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101)

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 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, 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 convient de 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 seront pas abordées plus avant.

4 Lien avec le programme de la législature

Le projet n'est annoncé ni dans le message du 23 janvier 2008³⁰ sur le programme de la législature 2007 à 2011 ni dans l'arrêté fédéral du 18 septembre 2008³¹ sur le programme de la législature 2007 à 2011, 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 conformité aux lois

La LAAF repose sur l'art. 54, al. 1, Cst.

5.2 Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 18, al. 2, 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.

³⁰ FF 2008 639

³¹ FF 2008 7745