



Audition sur l'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI)

Rapport explicatif

Condensé

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que la Suisse reprendra la norme de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale. La nouvelle assistance administrative sera mise en œuvre en modifiant les conventions de double imposition existantes et dans les nouvelles conventions. L'exécution procédurale des dispositions régissant l'assistance administrative est tout d'abord fixée à l'échelon réglementaire.

La procédure d'assistance administrative est réglée précisément pour assurer la sécurité juridique et l'uniformité de la pratique et de l'appréciation. L'OACDI règle aussi bien la procédure de la petite assistance administrative (échange de renseignements pour appliquer les conventions de double imposition) que celle de la grande assistance administrative (échange de renseignements pour appliquer les dispositions du droit interne des Etats contractants). L'OACDI règle en particulier l'examen préliminaire des demandes d'assistance administrative, l'obtention des renseignements dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, les droits en matière de procédure et les droits de recours de la personne concernée et du détenteur des renseignements, l'utilisation à d'autres fins des renseignements fiscaux transmis, l'interdiction d'accorder l'assistance administrative lorsque la demande est fondée sur des données bancaires volées et la procédure pour soumettre une demande d'assistance administrative de la Suisse. Elle entre en vigueur le 1^{er} octobre 2010.

Table des matières

1. Situation
2. Buts de l'OACDI
3. Commentaire des différentes dispositions
 - 3.1. Partie générale
 - 3.2. Partie spéciale
 - 3.2.1. Demandes d'assistance administrative de l'étranger
 - a. Petite assistance administrative
 - b. Grande assistance administrative
 - 3.2.2. Demandes d'assistance administrative de la Suisse

1. Situation

Par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE. La nouvelle assistance administrative sera mise en œuvre en modifiant les conventions de double imposition existantes et dans les nouvelles conventions. Le Conseil fédéral a également assuré que rien ne changera pour les contribuables suisses en ce qui concerne le secret bancaire en matière fiscale.

Depuis cette date, l'AFC a ouvert des négociations avec de nombreux Etats afin de reprendre une disposition régissant l'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE dans les conventions actuelles et dans les nouvelles conventions (échange de renseignements au cas par cas, sur demande concrète et motivée et excluant la recherche non autorisée de preuves).

Les clauses de l'assistance administrative de chaque CDI contiennent les bases de droit matériel pour l'échange de renseignements entre la Suisse et l'autre Etat contractant. Ces clauses sont conçues pour être directement applicables au regard du droit matériel, c'est-à-dire qu'elles ne nécessitent ni transposition ni reprise dans le droit national. Toutefois, la mise en œuvre pratique des droits et obligations de la Suisse en tant qu'Etat contractant ne fait pas l'objet de la convention (ni des protocoles, ni de l'échange de notes y afférents), son organisation est donc précisée dans une réglementation de droit national.

C'est au Conseil fédéral que le Parlement a confié le soin de régler la procédure concernant l'échange de renseignements international, en vertu de l'art. 2, let. d, de l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2). Les CDI fixent ainsi quels renseignements les Etats contractants peuvent échanger, à quelles fins, à quelles conditions et concernant quels objets, tandis que l'OACDI règle la procédure d'exécution de l'assistance administrative.

Dans un premier temps, il est proposé de régler cette exécution au moyen d'une ordonnance édictée par le Conseil fédéral, conformément à la pratique et à la jurisprudence actuelles en matière d'application des CDI. Ainsi, la Suisse peut mettre en œuvre ses obligations rapidement. Ce faisant, elle doit prendre son parti de certaines limitations. Elles portent notamment sur les aspects suivants de l'exécution de l'assistance administrative:

- la collaboration des cantons à l'obtention des renseignements, c'est-à-dire la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons; dans un premier temps, seule l'AFC se charge d'obtenir des renseignements et
- les demandes d'assistance administrative que les autorités fiscales suisses adressent à l'étranger.

Dans un second temps, il est proposé de régler l'exécution nationale des nouvelles clauses en matière d'assistance administrative dans la loi. Une telle loi peut permettre entre autres d'augmenter l'efficacité en créant une seule autorité compétente en matière d'assistance administrative, de définir les tâches des administrations cantonales dans le cadre de l'exécution de l'assistance administrative, d'améliorer la sécurité juridique en ce qui concerne le recours aux mesures de contrainte et de fixer les règles des demandes d'assistance administrative de la Suisse adressées à l'étranger. Mais en aucun cas il n'est possible d'y introduire des restrictions aux obligations que la Suisse a déjà contractées sur le plan international.

Sur la base de ces considérations, le Conseil fédéral est chargé d'entreprendre les travaux nécessaires pour instaurer une loi réglant l'exécution des nouvelles clauses d'assistance

administrative. Le Département fédéral des finances instituera une commission d'experts à cette fin. Celle-ci pourra tenir compte des premières expériences liées à l'OACDI.

La mise en œuvre de l'assistance administrative fera l'objet de vérifications internationales. Le «Global Forum on Transparency and Exchange of Information» organisera des examens par les pairs (peer reviews). L'intérêt de la Suisse est que tous les pays et surtout toutes les places financières respectent les mêmes normes («level playing field»). Dans le cadre du Global Forum, la Suisse a obtenu que tous soient contrôlés selon les mêmes critères. Les examens par les pairs se dérouleront en deux temps:

1. vérification des bases juridiques et
2. vérification de l'effectivité.

Les examens par les pairs débiteront sous peu.

2. Buts de l'ordonnance

Les conditions de droit matériel de l'assistance administrative sont réglées dans chaque CDI, comme il a été mentionné. Elles engagent la Suisse et ne peuvent être modifiées par une ordonnance ou une loi. La présente ordonnance règle la mise en œuvre nationale de l'assistance administrative d'après les CDI conclues.

Elle vise les objectifs suivants:

- assurer la sécurité juridique relative aux compétences, à la procédure, aux mesures de contrainte et à la protection juridique (droits des contribuables);
- fixer une ligne de conduite conforme aux directives du Conseil fédéral pour les autorités chargées de l'exécution (en particulier l'AFC);
- assurer que la Suisse puisse respecter les engagements qu'elle a contractés dans les CDI d'après les normes conclues et
- réunir toutes les dispositions régissant l'assistance administrative dans une même ordonnance.

Il est en outre stipulé que l'assistance administrative ne peut être octroyée si elle contrevient à l'ordre public ou viole le principe de la bonne foi. L'assistance administrative est notamment refusée lorsque l'Etat requérant fonde sa demande sur des éléments qui ont été obtenus en violation du droit pénal suisse (par exemple en violation du secret professionnel protégé par le droit suisse).

3. Commentaire des différentes dispositions

3.1. Partie générale

Art. 1 OACDI

L'OACDI règle les procédures en matière d'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (CDI), d'une part en vue d'accorder les avantages des conventions (art. 4 OACDI) et d'autre part en vue d'appliquer le droit interne des Etats contractants (art. 5 à 13, OACDI). La clause qui constitue la norme de l'OCDE relative à l'assistance administrative est énoncée à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Cette clause générale est définie plus précisément dans chaque CDI. Les dispositions précisant la clause d'assistance administrative de la CDI sont souvent fixées en outre dans le protocole y afférent qui fait partie intégrante de la CDI et revêt le même rang dans la hiérarchie des normes que la CDI. Les ordonnances connexes constituent avec les CDI (y compris les protocoles y afférents) les bases légales de l'exécution de l'assistance administrative. La base de droit matériel de l'assistance administrative est fixée dans les CDI et les protocoles y afférents, tandis que la base de droit procédural est définie dans les ordonnances d'exécution.

Les dispositions particulières concernant la procédure d'assistance administrative fixées dans chaque ordonnance sont abrogées en vertu de l'OACDI à l'entrée en vigueur de la convention connexe (cf. art. 15 OACDI). Sous réserve des dispositions particulières de la convention applicable (art. 1, al. 2, OACDI), l'OACDI est la seule base légale de l'exécution procédurale de l'assistance administrative d'après les CDI. L'OACDI s'applique également aux procédures d'assistance administrative pendantes ou à venir soumises à la législation actuelle (cf. art. 15 OACDI, en relation avec l'art. 16 OACDI).

Il est à noter que la réserve concernant les dispositions particulières de la convention applicable vaut également pour les dispositions régissant l'assistance administrative actuellement en vigueur et l'Accord du 19 août 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA. Sont en outre réservées les futures dispositions particulières relatives à l'assistance administrative qui seront prévues dans les ordonnances connexes d'exécution des conventions (art. 1, al. 2, OACDI) si, dans les relations avec un Etat partenaire, une réglementation particulière de divers aspects de la procédure s'impose à titre exceptionnel.

Art. 2 OACDI

L'AFC reçoit les demandes d'assistance administrative provenant de l'étranger, y satisfait si les conditions sont remplies et soumet les demandes d'assistance administrative de la Suisse à l'étranger (art. 2 OACDI; cf. également art. 14 OACDI). L'OACDI confère exclusivement à l'AFC la compétence de la Confédération en matière d'assistance administrative internationale d'après les CDI. Il ressort des CDI que la Suisse doit fournir une assistance administrative, mais il n'est pas précisé qui (quelle autorité interne) elle doit y employer. L'art. 26, al. 1, en relation avec l'art. 3 du Modèle de convention de l'OCDE précise uniquement quels renseignements doivent être recueillis et échangés et que seules les mesures administratives habituelles prescrites par la loi et la pratique administrative doivent être appliquées. Cela ne signifie pas pour autant qu'il doit s'agir obligatoirement de la même autorité que celle qui est compétente sur le territoire suisse pour l'obtention des renseignements (c'est-à-dire les autorités de taxation cantonales en Suisse pour ce qui est des impôts directs).

La répartition des tâches entre la Confédération et les cantons est ainsi réglée dans la Constitution fédérale (Cst.) que la Confédération s'acquitte des tâches qui lui sont attribuées par la Constitution fédérale (art. 42 Cst.). Tout le reste relève du domaine de compétence des cantons qui sont libres de définir les tâches qu'ils accomplissent (art. 43 Cst.). La compétence de la Confédération en matière d'assistance administrative internationale est fondée sur l'art. 54, al. 1, Cst. («Les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération»). Les réglementations actuelles prévoient aussi que dans le domaine des impôts directs, seule la Confédération est compétente pour l'exécution de l'assistance administrative sur le plan international. Les art. 20a à 20j de l'ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition américano-suisse conclue en 1996 (RS 672.933.61) et les art. 8 ss. de l'ordonnance du 30 avril 2003 relative à la convention germano-suisse de double imposition (RS 672.913.610) délèguent à une autorité fédérale, à savoir l'AFC, toutes les activités liées aux demandes d'assistance administrative de l'étranger et ne prévoient aucune activité pour les autorités cantonales dans ce domaine. La compétence de la Confédération a été confirmée en outre aux art. 16 ss de la loi sur la fiscalité de l'épargne (LFisE; RS 641.91). Enfin, la petite assistance administrative relative à toutes les CDI relève également exclusivement de la compétence de l'AFC.

Art. 3 OACDI

L'art. 3 OACDI définit les notions de «la personne concernée» et du «détenteur des renseignements».

D'après la let. a, la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative est formellement la personne concernée au début de la procédure. Souvent, on ignore alors encore qui, au cours de la procédure ou à sa conclusion, sera effectivement concerné dans son intérêt digne de protection et pourra en conséquence requérir la qualité de partie. Il peut tout à fait arriver que la personne

concernée au début de la procédure se révèle ultérieurement ne pas (ou ne plus) être matériellement la personne concernée à la clôture de la procédure. C'est pourquoi, pour définir clairement la notion de «la personne concernée» au début de la procédure, on renvoie à une définition formelle (il s'agit de la personne qui est formellement désignée dans la demande d'assistance administrative). En principe néanmoins, seule la personne matériellement concernée jouit du droit de prendre part à la procédure (art. 9, al. 3, OACDI) et du droit de recours (art. 12 OACDI). L'art. 12, al. 3, OACDI précise cependant en ce qui concerne le droit de recours que tout destinataire de la décision a qualité pour recourir. Cette norme n'exclut pas que des tiers (auxquels la décision finale n'a pas été notifiée), puissent se référer aux droits des parties d'après les principes généraux de la procédure administrative, pour autant qu'ils sont matériellement concernés plus que tout un chacun (cf. commentaire de l'art. 12 OACDI).

D'après la let. b, «le détenteur des renseignements» est la personne qui détient les renseignements demandés en Suisse. Cette personne jouit du droit de prendre part à la procédure (art. 9, al. 3 et art. 11, al. 3, OACDI) et du droit de recours (art. 12, al. 4, OACDI). L'art. 7, al. 3, OACDI précise que les autres autorités suisses, auxquelles l'AFC demande de lui transmettre les renseignements se trouvant en leur possession, ne sont pas détentrices des renseignements au sens de la let. b de l'art. 3, OACDI.

3.2. Partie spéciale

3.2.1. Demandes d'assistance administrative de l'étranger

a. Petite assistance administrative

Art. 4 OACDI

L'art. 4 OACDI règle la procédure d'assistance administrative relative à l'application des CDI qui consiste à prendre en considération un avantage en vertu d'une CDI (nommée «petite assistance administrative»). Cette forme d'assistance administrative fait également partie de la norme de l'OCDE.

Dans le cadre de ces procédures, l'AFC transmet à l'autorité étrangère requérante les renseignements obtenus selon le droit suisse. Les mesures de contrainte ne sont pas applicables. Cela signifie en particulier que le secret bancaire suisse ne peut pas être levé dans ces procédures.

Avant la transmission des renseignements, l'AFC informe la personne concernée par la demande d'assistance administrative de la nature et de la portée des renseignements qu'elle doit remettre. Si la personne concernée consent par écrit à ce que l'AFC procède à l'échange de renseignements ou si elle ne répond pas dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la notification de l'AFC, celle-ci transmet les renseignements immédiatement après l'obtention du consentement ou à l'expiration de ce délai. Dans le cas contraire, l'AFC rend une décision.

Le recours contre la décision de l'AFC est régi par les dispositions de l'art. 12 OACDI, c'est-à-dire que la décision peut faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral. Cette nouvelle disposition exclut clairement toute possibilité de réclamation préalable. Les dispositions générales sur la procédure fédérale sont applicables.

Cette disposition correspond essentiellement à la pratique de la petite assistance administrative établie par les ordonnances en vigueur (cf. par ex. art. 20a et 20b de l'ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse).

b. Grande assistance administrative

L'exécution procédurale de l'assistance administrative relative à l'application du droit fiscal interne de l'Etat requérant prévue par l'OACDI se fonde principalement sur la loi sur l'entraide pénale internationale (RS 351.1, EIMP). La procédure en matière d'assistance administrative correspond quant à sa forme à la procédure d'entraide judiciaire en matière pénale conformément au troisième chapitre de la loi sur l'entraide pénale internationale («petite entraide judiciaire»):

- a) examen préliminaire (art. 5 OACDI, qui correspond à l'art. 80 EIMP);
- b) entrée en matière et exécution (art. 6 et suivants OACDI, qui correspond à l'art. 80a EIMP);
- c) clôture de la procédure d'exécution et exécution simplifiée (art. 13 et suivants OACDI; correspondant à l'art. 80c et suivant EIMP);
- d) procédure de recours (art. 16 OACDI; correspondant aux art. 80e et suivants EIMP).

Comme la procédure d'entraide judiciaire, la procédure en matière d'assistance administrative est une procédure administrative, mais elle n'est pas une véritable procédure fiscale d'après l'art. 2, al. 1, de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021; PA).

Art. 5 OACDI

L'AFC examine la demande d'assistance administrative de l'autorité étrangère (art. 5, al. 1, OACDI).

La demande doit respecter le principe de la bonne foi. Elle doit être rejetée en se référant au maintien de l'ordre public, lorsque l'octroi de l'assistance administrative n'est pas conciliable avec les valeurs fondamentales du droit suisse ou va à l'encontre des intérêts essentiels de la Suisse (art. 5, al. 2 OACDI, cf. art. 26, al. 3, let. c du Modèle de Convention de l'OCDE).

Il est à noter dans ce contexte que la provenance et le mode d'obtention des éléments sur lesquels est fondée une demande d'assistance administrative déterminent sa recevabilité. L'assistance administrative est notamment refusée lorsque l'Etat requérant fonde sa demande sur des éléments qui lui ont été remis après avoir été obtenus en violation du droit pénal suisse (par exemple en violation du secret bancaire). Mises à part les questions que soulève l'utilisation de renseignements obtenus de manière illégale dans le cadre d'une procédure fiscale (pénale) étrangère d'après le droit étranger, la Suisse rejette de telles demandes pour se protéger d'une atteinte illégale à sa souveraineté et à sa législation et refuse l'assistance administrative.

L'AFC peut, en cas de soupçon ou sur la base d'indications fournies par le détenteur des renseignements, s'informer auprès de l'Etat requérant des tenants et aboutissants précis d'une demande. Sur la base du principe de confiance qui régit les traités de droit public, il faut cependant partir du principe que les déclarations de l'Etat requérant sont justes, sauf s'il existe des éléments permettant de conclure à un abus en matière d'assistance administrative.

Toutes les autres conditions inscrites dans les dispositions régissant l'assistance administrative dans la convention applicable (cf. art. 1, al. 2, OACDI) doivent également être remplies dans la demande d'assistance administrative. Ces conditions sont désormais fixées et concrétisées dans l'OACDI de manière aussi uniforme que possible pour la pratique et la précision de l'appréciation (cf. art. 5, al. 3, OACDI, compte tenu de la réserve concernant les dispositions particulières de la convention applicable prévue à l'art. 1, al. 2, OACDI).

Une demande d'assistance administrative est recevable pour autant qu'elle soit soumise par écrit par une autorité compétente et contienne les informations suivantes:

1. la mention des bases légales applicables,

2. l'identification indubitable de la personne concernée par des caractéristiques personnelles ou individuels distinctifs (tels que le nom, le numéro d'identification fiscale – NIF-),
3. l'identification indubitable du détenteur des renseignements par des caractéristiques personnelles ou individuels distinctifs (tels que le nom, IBAN),
4. une description des renseignements demandés et l'indication de la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir ces renseignements,
5. le but fiscal et les raisons de supposer que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'atteindre. Le but fiscal limite l'utilisation des renseignements transmis (réserve de la spécialité, cf. art. 11, al. 1, OACDI).
6. les raisons de supposer que les renseignements demandés sont en possession du détenteur présumé des renseignements,
7. la période fiscale exacte concernée (date de début et de fin) et, si elle est différente, la période concernée par la demande de renseignements (date de début et de fin) et
8. la déclaration selon laquelle l'Etat requérant a épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (principe de subsidiarité). Au demeurant, le respect du principe de subsidiarité ne doit pas être strict au point que le droit suisse soit enfreint par un effet extraterritorial de législations étrangères. Sur la base du principe de confiance qui régit les traités de droit public, il faut cependant partir du principe que les déclarations de l'Etat requérant sont justes.

Les recherches de preuves non autorisées (tentatives de recherche portant sur un groupe ou de recherche en l'absence d'éléments concrets) sont expressément interdites. En outre, un renseignement n'entrant pas dans le champ d'application de la convention applicable ne peut être pas demandé.

S'il ne peut être donné suite à une demande d'échange de renseignements, l'AFC en fait part à l'autorité requérante. Celle-ci peut compléter sa demande par écrit (art. 5, al. 3, OACDI). L'AFC ne rend pas une décision distincte concernant l'admissibilité d'une demande.

Elle élabore une liste de contrôle pour son usage interne, qu'elle peut utiliser dans le cadre de l'examen préliminaire d'une demande (cf. annexe).

Art. 6 OACDI

S'il ressort de l'examen préliminaire que la demande d'assistance administrative est recevable, l'AFC exige du détenteur des renseignements requis de lui remettre ceux-ci. Elle fixe un délai à cette démarche (art. 6, al. 1, OACDI). Elle le fixe dans le cadre d'une décision incidente. Cette décision détermine les renseignements «vraisemblablement pertinents» pour l'imposition, renseignements qui doivent être cherchés et transmis. D'après l'art. 12, al. 1, OACDI, cette décision incidente peut être attaquée (y compris par le détenteur des renseignements) conjointement à la décision finale. Cette disposition correspond à celles des ordonnances en vigueur.

Si les conditions pour recourir à des mesures de contrainte sont remplies d'après les dispositions régissant l'assistance administrative dans la convention applicable, l'AFC peut ordonner des mesures de contrainte semblables à celles de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) en vertu de l'art. 8, al. 1, OACDI. Seules les mesures de contrainte énumérées à l'art. 8, al. 2, OACDI peuvent s'appliquer (cf. commentaire de l'art. 8 OACDI).

L'AFC peut, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, faire appel à des experts, ordonner une inspection oculaire, et consulter sur place les livres de comptes et pièces justificatives (art. 6, al. 3, OACDI). Cette disposition est nouvelle et se fonde sur le texte de l'art. 123, al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD;RS 642.11). Elle peut en outre procéder à l'audition de témoins. Ces mesures sont applicables dans le cadre de la procédure fiscale (pénale) suisse et le seront donc dans celui de la procédure d'assistance

administrative. Dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, elles doivent (comme toutes les autres mesures) être conformes au droit interne et à la pratique administrative et ne peuvent y déroger que si la convention applicable le permet expressément. L'al. 4 de l'art. 6 OACDI précise justement ce principe fondamental, inscrit déjà à la let. a du par. 3 de la clause concernant l'assistance administrative dans les conventions.

Art. 7 OACDI

L'AFC demande aux autorités cantonales et fédérales de lui transmettre les renseignements se trouvant en leur possession et permettant de satisfaire à la demande d'assistance administrative (art. 7, al. 1, OACDI). Toute autre disposition contraire du droit suisse demeure expressément réservée. Une telle disposition se trouve par exemple à l'art. 40 de la loi sur la surveillance des marchés (LFINMA, RS 956.1) et une autre à l'art. 112, al. 3, LIFD.

L'AFC procède à l'examen de la pertinence des renseignements. L'AFC informe les autorités auxquelles elle a demandé les renseignements des éléments essentiels de la demande d'assistance administrative mais ne leur transmet pas la demande elle-même. La demande pourrait en effet se révéler infondée au cours de la procédure. Pour protéger la personne concernée par la demande d'assistance administrative, les renseignements contenus dans la demande ne peuvent être consultés et utilisés par les administrations fiscales cantonales qu'après la clôture de la procédure (cf. art. 13, al. 1, OACDI). Les autorités auxquelles l'AFC a demandé les renseignements ne sont pas détentrices des renseignements au sens de l'OACDI, et n'ont par conséquent pas qualité pour recourir.

La réglementation d'après l'art. 7 OACDI est nouvelle en matière d'assistance administrative. Elle correspond cependant aux normes légales et à la pratique concernant l'assistance administrative nationale en matière fiscale et en fixe les limites (art. 7 OACDI, cf. par ex. les art. 111 et 112 LIFD).

Art. 8 OACDI

Si les conditions de droit matériel pour recourir à des mesures de contrainte sont remplies d'après les dispositions régissant l'assistance administrative dans la convention applicable, l'AFC peut ordonner des mesures de contrainte (art. 6, al. 2, OACDI). Pour ce qui est de leur exécution d'après les CDI, il faut faire une distinction entre les différents genres d'impôt et les différents types de renseignements.

Dans la mesure où des impôts perçus par la Confédération (tels que la TVA) font l'objet de la demande d'assistance administrative, le recours à des mesures de contrainte est possible lorsqu'il existe dans la demande un soupçon fondé d'escroquerie fiscale ou de soustraction d'impôt, bien qu'en l'occurrence, il faille tenir spécialement compte du principe de la proportionnalité.

Dans le cadre de l'assistance administrative relative à des impôts perçus par les cantons (impôts directs), le recours à des mesures de contrainte n'est possible que lorsqu'il existe dans la demande un soupçon fondé de fraude fiscale ou de délits fiscaux graves au sens de l'art. 190 LIFD.

En outre, au sujet des renseignements concernés, il convient de distinguer d'après la CDI: le recours à des mesures de contrainte dans le cadre de l'assistance administrative pour obtenir des renseignements visés au par. 5 de la clause d'assistance administrative (en particulier les renseignements bancaires) est autorisé même à des fins de taxation à l'étranger ou en cas de soustraction d'impôt simple, quel que soit le type d'impôt concerné.

Cette réglementation de l'obtention des renseignements par le recours à des mesures de contrainte dans le cadre de l'assistance administrative internationale correspond aux possibilités d'obtenir des renseignements admises par le droit et la pratique administrative suisses. Une possibilité supplémentaire de recours à des mesures de contrainte par rapport au droit interne (c'est-à-dire à des fins de taxation, même en l'absence de tout soupçon de délit fiscal) en faveur de l'étranger n'est possible que pour ce qui est des renseignements (notamment bancaires) concernés par l'art. 5 de la clause d'assistance administrative de la

convention.

Etant donné que l'ordonnance s'appliquera également aux procédures d'assistance administrative pendantes conformément aux différentes clauses d'assistance administrative pour l'application du droit interne (cf. art. 15, en relation avec l'art. 16 OACDI), une énumération détaillée des différentes conditions du recours à des mesures de contrainte n'est pas judiciaire. Elle n'est pas non plus nécessaire car le droit matériel de recourir aux mesures de contrainte, c'est-à-dire les conditions matérielles et les limites de l'usage de la contrainte, est inscrit dans la clause d'assistance administrative (par. 3, let. a et b et par. 5) prévue par la convention applicable et le protocole qui s'y rapporte.

Le droit de recourir à des mesures de contrainte formellement inscrit dans l'OACDI correspond pour l'essentiel aux dispositions du DPA. D'après l'art. 8, al. 2, OACDI, seuls peuvent être ordonnés à titre de mesure de contrainte un mandat d'amener décerné à la police contre un témoin régulièrement cité (cf. art. 42, al. 2, DPA), une perquisition (cf. art. 48 à 50, DPA), ainsi que la saisie d'objets, de documents et de dossiers au format papier ou sur des supports d'images ou de données (cf. art. 46, let. a, et art. 47 DPA). La liste des mesures énumérées à l'art. 8, al. 2 est exhaustive. Toutes les autres mesures de contrainte telles qu'arrestations (y compris pour l'assistance administrative relative aux impôts perçus par la Confédération comme la TVA), les extraditions, l'écoute téléphonique, etc., ne peuvent être ordonnées aux fins de l'assistance administrative en matière fiscale.

Cette réglementation des moyens de contrainte correspond aux possibilités de recourir à la contrainte admises par le droit de la procédure pénale fiscale suisse. Dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, ces mesures doivent correspondre au droit interne et à la pratique administrative et ne peuvent y déroger que si la convention applicable le permet expressément (cf. la règle de base à l'art. 6, al. 4 OACDI).

Les mesures de contrainte doivent être ordonnées par le directeur de l'AFC ou par son remplaçant et exécutées par des personnes formées à cet effet. Cette réglementation est beaucoup plus stricte que celle du DPA. Selon celui-ci, seule la perquisition doit être ordonnée par le directeur de l'administration concernée (cf. art. 48, al. 3, DPA). Comme dans le DPA (cf. art. 48, al. 4), il est prévu que s'il y a péril en la demeure, la personne formée à cet effet peut prendre une mesure de contrainte de sa propre initiative. Cependant, de manière plus stricte que d'après le DPA, la mesure de contrainte n'est valable que si elle est approuvée par le directeur de l'AFC ou par son remplaçant dans un délai de trois jours (art. 8, al. 4, OACDI).

La mise sous scellés selon l'al. 3 de l'art. 50 DPA ne s'applique pas. Cette disposition est nouvelle par rapport aux ordonnances en vigueur mais correspond au principe de l'assistance administrative selon lequel toutes les décisions incidentes ne peuvent être attaquées qu'après la clôture de la procédure et conjointement à la décision finale (art. 12, al. 1 et 2, OACDI). Ainsi, même la perquisition, ainsi que la saisie de documents peuvent être attaquées après la clôture de la procédure. Comme les renseignements ne peuvent être transmis à l'étranger avant la clôture de la procédure, il ne peut résulter de dommage définitif de cette réglementation.

L'AFC peut également demander aux polices cantonales et communales et à d'autres autorités de la soutenir dans l'exécution des mesures de contrainte.

Art. 9 OACDI

Dans la mesure où la personne concernée par l'assistance administrative est un résident de Suisse, l'informer ne pose aucun problème. Elle est contactée directement par écrit par l'AFC.

Par contre, l'information aux personnes résidant à l'étranger est soumise à une réglementation particulière. En effet, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par la personne concernée domiciliée à l'étranger une personne en Suisse habilitée à recevoir des notifications. L'AFC fixe un délai à cette démarche (art. 9, al. 1, OACDI). Si la personne concernée ne désigne pas une personne habilitée à recevoir des notifications (ou si le détenteur des renseignements ne peut lui transmettre le message), l'AFC l'informe de la

procédure d'assistance administrative pendant par l'intermédiaire de l'autorité requérante. Simultanément, l'AFC lui fixe un délai pour désigner une personne en Suisse habilitée à recevoir des notifications. Au cas par cas et si l'autorité requérante étrangère y consent expressément, l'AFC peut informer la personne concernée directement à l'étranger (art. 9, al. 2, OACDI). Etant donné qu'il s'agit en l'occurrence d'un simple courrier d'information et qu'il est nécessaire, au cas par cas, que l'autorité requérante étrangère y consente expressément, l'envoi direct à l'étranger est autorisé.

La personne concernée peut prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 9, al. 3, OACDI). Il est désormais expressément prévu que le détenteur des renseignements peut prendre part à la procédure, dans la mesure où il a qualité pour recourir contre la décision finale (cf. art. 12, al. 4, OACDI). La participation du détenteur des renseignements à la procédure suppose qu'il fasse valoir une violation de ses propres droits auprès de l'AFC.

Le sens de l'art. 9, al. 3, est d'accélérer l'assistance administrative autant que possible et de simplifier les droits de participation. Cette disposition correspond aux règles de la procédure en matière d'entraide judiciaire (cf. le texte de l'art. 80, al. 1, EIMP). Le moment de l'exercice des droits de participation n'est pas fixé (par contre la situation est différente pour les art. 29 et suivants PA – qui ne s'appliquent pas à l'assistance administrative). L'autorisation de consulter des pièces ou de prendre part à la procédure peut être refusée pour les pièces et les actes de procédure qu'il y a lieu de garder secrets pour se conformer au but de l'assistance administrative (art. 9, al. 3, OACDI). L'énumération des motifs se trouve à l'art. 27 PA. Une interdiction de communication limitée dans le temps et justifiée établie par l'autorité requérante est envisageable. Les renseignements qui ne sont pas révélés à la personne concernée ne peuvent cependant pas être utilisés contre elle lors de la procédure. Les ordonnances en vigueur contiennent déjà une disposition semblable.

Art. 10 OACDI

Dans la mesure où la personne concernée consent par écrit à la remise des renseignements à l'autorité étrangère compétente, l'AFC peut transmettre les renseignements à cette autorité dans le cadre de la procédure simplifiée en se référant au consentement de la personne concernée.

Si plusieurs personnes sont concernées, le consentement de l'une d'entre elles suffit et l'utilisation des renseignements transmis est en l'espèce limitée à la personne qui a donné son consentement (cf. art. 11, al. 1, OACDI).

Dans la mesure où le consentement ne concerne qu'une partie des renseignements, la procédure ordinaire s'applique pour ce qui est des autres renseignements, selon les art. 6 et suivants OACDI.

Art. 11 OACDI

L'AFC notifie sa décision finale à la personne concernée; elle y justifie l'assistance administrative et décide de la portée des renseignements à transmettre (cf. art. 11, al. 1, OACDI). Pour protéger les droits de la personne concernée, il est dorénavant prévu que la décision finale mentionne expressément l'utilisation autorisée des renseignements (règle de la spécialité des procédures, des personnes et des impôts). Il est dorénavant prévu également que soit rappelée à l'autorité requérante l'obligation de maintenir le secret d'après les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable.

La décision est notifiée à la personne concernée domiciliée à l'étranger par l'intermédiaire de la personne habilitée à recevoir des notifications. Si aucune personne habilitée à recevoir des notifications n'a été désignée, la notification a lieu par publication dans la Feuille fédérale (art. 11, al. 2, OACDI). Pour protéger les droits du détenteur des renseignements, il est dorénavant prévu que la décision finale lui soit également notifiée (art. 11, al. 3, OACDI). Si le détenteur de renseignements fait valoir une violation de ses propres droits, il convient de lui octroyer tous les droits de procédure d'après l'art. 9, al. 3, OACDI.

Art. 12 OACDI

Toute décision antérieure à la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement à la décision finale (art. 12, al. 1, OACDI, cf. la réglementation correspondante à l'art. 80e, al. 2, EIMP; les cas d'exception à l'art. 80e, al. 2, EIMP ne peuvent se produire dans le cadre de l'assistance administrative d'après les CDI).

Pour ce qui est des décisions attaquées, il s'agit de décisions rendues d'après l'art. 5 PA. La décision finale de l'AFC (et conjointement toute décision antérieure) peut faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif fédéral, qui statue définitivement. Le Tribunal administratif fédéral est compétent en matière de recours. Il n'est pas possible de porter la décision devant le Tribunal fédéral (art. 83, let. h, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [RS 173.110, LTF]). Les dispositions générales sur la procédure fédérale sont applicables (art. 12, al. 2, OACDI), c'est-à-dire que la procédure de recours est réglée par les art. 44 et suivants PA. Le recours a un effet suspensif (art. 55, al. 1, PA).

Pour ce qui est du droit de recours, c'est la décision finale qui détermine la personne concernée par l'assistance administrative (art. 12, al. 3, OACDI, en relation avec l'art. 11, al. 1, OACDI). L'«implication» de la personne est déterminée en relation avec la règle de la spécialité: la personne qui est matériellement concernée et donc habilitée à recourir (en règle générale un contribuable résidant à l'étranger) est celle qui fait l'objet d'une demande d'assistance administrative en vue de l'obtention de renseignements (cf. art. 3, let. a, OACDI) qui se révèle fondée selon la décision finale, c'est-à-dire que les conditions de l'assistance administrative sont effectivement réunies et que les renseignements la concernant doivent être transmis. Elle a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision finale (cf. art. 48, al. 1, let. c, PA).

L'art. 12, al. 3, OACDI n'exclut pas que des tiers (auxquels la décision finale n'a pas été notifiée), puissent se référer aux droits des parties d'après les principes généraux de la procédure administrative, pour autant qu'ils soient matériellement concernés plus que tout un chacun. Leur implication matérielle peut cependant être exclue en général (de même que leur droit de recours), dans la mesure où les renseignements les concernant ne sont pas transmis (c'est-à-dire écartés ou couverts lors du triage) ou dans la mesure où l'utilisation des renseignements transmis est limitée de façon ciblée (spécialité, cf. art. 11, al. 1, OACDI). Cette réglementation correspond donc exactement aux directives de la PA.

Le détenteur des renseignements jouit aussi du droit de prendre part à la procédure et du droit de recours (art. 9, al. 3 et art. 11, al. 3 et art. 12, al. 4, OACDI). Ceci a pour but la protection de ses propres intérêts (il est personnellement et directement «concerné» par les mesures d'assistance administrative, mais pas dans le sens de l'art. 12, al. 3 en relation avec l'art. 11, al. 1, OACDI: cf. l'art. 80h, let. b, EIMP correspondant). L'exclusion du droit de recours du détenteur des renseignements ne serait pas admise car il ne pourrait pas faire valoir ses intérêts de droit matériel (tels que le secret professionnel pour les avocats, ou le secret industriel ou commercial) protégés par la clause d'assistance administrative (cf. art. 26, al. 3, let c, du Modèle de convention de l'OCDE). Le droit de recours du détenteur des renseignements en sa qualité de personne directement concernée par la mesure d'assistance administrative correspond également aux dispositions de la loi sur l'entraide pénale internationale (art. 80h, let. b, EIMP et art. 9a OEIMP).

Art. 13 OACDI

Après l'entrée en force de la décision finale, l'AFC peut utiliser les renseignements qui ont fait l'objet de l'assistance administrative et qui ont été transmis à l'autorité étrangère compétente aux fins de l'application du droit fiscal suisse (art. 13, al. 1, OACDI). N'est pas admise l'utilisation d'autres renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative. Les renseignements assurément non pertinents pour la procédure d'assistance administrative (notamment les découvertes dues au hasard) ne sont pas destinés à être transmis à l'étranger et ne peuvent donc pas être réutilisés à des fins internes d'imposition. Cette disposition correspond à celles des ordonnances en vigueur.

Les renseignements bancaires ne peuvent être utilisés à d'autres fins que s'ils pouvaient

avoir été obtenus sur la base de la législation interne (art. 13, al. 3, OACDI), c'est-à-dire en cas de fraude. Cette nouvelle limitation a été prévue dans le cadre de l'adoption de la norme de l'OCDE en matière d'échange de renseignements fiscaux et correspond à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009, d'après laquelle la reprise de la norme de l'OCDE concernant l'échange de renseignements ne doit rien changer pour les contribuables suisses pour ce qui est des renseignements bancaires (cf. commentaire de l'art. 14, al. 4, OACDI). Comme cette décision a trait exclusivement aux renseignements bancaires, tous les autres renseignements obtenus d'après le par. 5 de la clause d'assistance administrative (comme par exemple les renseignements se trouvant en possession de fiduciaires ou se rapportant à des droits de participation dans une personne morale) peuvent être utilisés, quand bien même ils n'auraient pas pu être obtenus sur la base de la législation nationale.

3.2.2. Demandes d'assistance administrative de la Suisse

Art. 14 OACDI

La réglementation des demandes d'assistance administrative de la Suisse est nouvelle. Les autorités fiscales intéressées adressent leur demande d'assistance administrative internationale à l'AFC. Celle-ci examine la demande et décide si les conditions inscrites dans les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable sont remplies (art. 14, al. 1 et 2, OACDI). L'AFC transmet la demande d'assistance administrative à l'autorité étrangère compétente et suit la procédure étrangère d'assistance administrative jusqu'à sa clôture (art. 14, al. 3, OACDI).

Pour protéger la personne concernée, il est dorénavant prévu à l'art. 14, al. 4 OACDI que l'AFC mentionne expressément l'utilisation spécifique autorisée des renseignements lors de la transmission des renseignements reçus de l'étranger aux autorités fiscales suisses intéressées.

Les demandes d'assistance administrative concernant des renseignements bancaires ne peuvent être déposées à l'étranger, que si ceux-ci pourraient également être obtenus sur la base de la législation interne (art. 14, al. 5 OACDI). Tout comme la disposition analogue à l'art. 13, al. 3, OACDI, cette disposition est motivée politiquement: elle correspond à la décision politique du Conseil fédéral du 13 mars 2009 d'après laquelle la reprise de la norme de l'OCDE concernant l'échange de renseignements n'entraîne aucune modification par rapport aux renseignements bancaires pour les contribuables suisses.

Les Etats contractants doivent obtenir tous les renseignements pour la Suisse et la Suisse en fait de même pour eux conformément aux dispositions régissant l'assistance administrative dans la convention applicable. La réciprocité est également considérée comme complète en ce qui concerne les renseignements visés au par. 5 de la clause d'assistance administrative suisse: les données qui y sont saisies (notamment les renseignements bancaires) doivent être obtenues par la Suisse pour les transmettre à l'Etat contractant, nonobstant les motifs de refus sur la base de la législation interne et de la pratique administrative de l'Etat requérant et de l'Etat requis. Il en va de même pour l'autre Etat contractant qui doit obtenir ces informations pour les transmettre à la Suisse dans la mesure où elle en fait la demande. Etant donné que, dans le cadre des dispositions régissant l'assistance administrative dans la CDI applicable, il est prévu d'accorder des possibilités plus larges pour l'obtention des renseignements à l'Etat qui reçoit la demande d'assistance de la Suisse, cet Etat ne peut faire valoir des motifs de refus ni sur la base de sa législation interne, ni de sa pratique administrative, ni sur la base de celles de l'Etat requérant. D'autre part, l'exécution interne de la réciprocité dépend de la volonté politique d'un pays.

Pour des raisons politiques, la Suisse peut renoncer à la mise en œuvre complète en droit interne du principe de réciprocité. L'art. 14, al. 5, OACDI contient une telle renonciation qui est justifiée par la décision politique du 13 mars 2009.

Aide-mémoire de l'AFC pour l'examen préalable de demandes d'assistance administrative

ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

Pays
Autorité requérante

A. Droit

1. Base légale applicable

B. Faits

2. Personne concernée par la demande d'assistance administrative

Pour chaque personne concernée:

- Nom et prénom
- Adresse
- Date de naissance (pour les personnes physiques)
- Etat civil (pour les personnes physiques)
- Autres éléments distinctifs utiles à l'identification (par ex. *numéro d'identification fiscale* [NIF], numéro de sécurité sociale)

3. Détenteur des renseignements:

Pour chaque détenteur des renseignements

- Nom et prénom
- Adresse
- Date de naissance (pour les personnes physiques)
- Etat civil (pour les personnes physiques)
- Autres éléments distinctifs utiles à l'identification (par ex. *numéro d'identification fiscale* [NIF], numéro de sécurité sociale)

4. Procédure pénale (fiscale) pour laquelle est demandée l'assistance administrative:

Exposé des faits et des raisons de la demande telles que:

- Nature et objet des procédures pénales (fiscales) pour lesquelles est demandée l'assistance administrative
- Genre d'impôt et période fiscale concernés
- Respect du principe de la bonne foi et du maintien de l'ordre public
- Provenance des éléments sur lesquels est fondée la demande (déclarations du contribuable ou de tiers, mesures de contrainte, etc.); l'utilisation dans la demande d'assistance administrative de renseignements (bancaires) obtenus en violation du droit pénal suisse entraîne le rejet de la demande
- Faits constatés
- Pièces à conviction saisies
- Conclusions jusqu'à présent ou indices, notamment relatifs à des infractions fiscales présumées de la personne concernée

- Documents particulièrement clairs établissant la vraisemblance des indices et déductions indiqués dans la demande

5. Autres indications et explications:

- Les raisons de supposer que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour atteindre le but fiscal
- Les raisons de supposer que les renseignements demandés sont en possession du détenteur présumé des renseignements
- La déclaration selon laquelle l'Etat requérant a épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne

C. Demande

6. Renseignements demandés:

- Description des renseignements demandés
- Période sur laquelle porte la demande de renseignements
- Forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir ces renseignements