



4 août 2010

---

# **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 oeuvre en modifiant les conventions de double imposition existantes et dans les nouvelles conventions. Les nouvelles dispositions régissant l'assistance administrative sont tout d'abord fixées à l'échelon réglementaire. Dans un deuxième temps, l'OACDI sera remplacée par une loi sur l'assistance administrative en matière fiscale. Un projet de consultation sur cette loi est en préparation.*

*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 fixe 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 de recours de la personne concernée, du détenteur des renseignements et des tiers particulièrement concernés, 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. L'OACDI entre en vigueur le 1<sup>er</sup> 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
    - 3.2.3. Dispositions finales

## 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 (MC-OCDE). La nouvelle assistance administrative sera mise en oeuvre 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 fiscal.

Depuis cette date, l'AFC a mené des négociations avec de nombreux Etats et a repris une disposition régissant l'assistance administrative conformément 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). Au cours de la session d'été, les Chambres fédérales ont approuvé les dix premières conventions comprenant une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE. En l'absence de référendum, les premières conventions révisées pourraient entrer en vigueur déjà vers la mi-octobre 2010.

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 pas d'être reprises dans le droit national. Les clauses d'assistance administrative conformes à la norme de l'OCDE obligent la Suisse à prendre les mesures qui sont également prévues par le droit suisse pour se procurer des renseignements (art. 26, par. 1 et 3, let. a, MC-OCDE). Elles ne l'obligent à prendre des mesures qui vont au-delà du champ des mesures internes que pour les renseignements bancaires et ceux relatifs à la propriété de participations (art. 26, par. 5, MC-OCDE). La mise en oeuvre pratique des droits et obligations de la Suisse en tant qu'Etat contractant ne fait pas l'objet des conventions (ni des protocoles et échanges 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. 1 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 actuelle en matière d'application des CDI. C'est uniquement par ce moyen que la Suisse peut mettre en oeuvre 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; la participation des cantons est limitée à la transmission des renseignements (art. 7 OACDI);
- le maintien du secret bancaire fiscal en Suisse 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 (loi sur l'assistance administrative en matière fiscale). Le Département fédéral des finances a entamé les travaux relatifs à cette loi. Les questions encore ouvertes sur la procédure d'assistance administrative peuvent être traitées dans le cadre de ces travaux, par exemple les questions concernant l'amélioration de l'efficacité en créant une seule autorité compétente en matière d'assistance administrative, de la définition des tâches des administrations cantonales dans le cadre de l'exécution de l'assistance administrative, de la précision du recours aux mesures de contrainte et de fixer

les règles des demandes d'assistance administrative de la Suisse à l'étranger. Il n'est toutefois pas possible d'y introduire des restrictions aux obligations que la Suisse a déjà contractées sur le plan international.

La mise en œuvre par la Suisse 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»). La Suisse a un intérêt à ce 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 ont déjà commencé. Il est prévu de vérifier les bases juridiques suisses qui concernent l'assistance administrative en matière fiscale d'ici à la fin de 2010. En l'occurrence, l'examen qui sera entrepris vraisemblablement en octobre ou en novembre prochain portera exclusivement sur les lois et ordonnances en vigueur régissant l'assistance administrative.

## **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 pas être modifiées par une ordonnance ou une loi. La présente ordonnance règle la mise en oeuvre 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);
- donner des prescriptions conformes aux directives du Conseil fédéral aux autorités chargées de l'exécution (en particulier l'AFC – elles peuvent concerner le principe de subsidiarité, l'identification des personnes concernées et du détenteur des renseignements, etc.);
- assurer le respect des engagements que la Suisse a contractés dans les CDI d'après les normes conclues.

Il est stipulé en outre que l'assistance administrative ne peut être octroyée si elle contrevient à l'ordre public (art. 26, al. 3, let. c, MC-OCDE) ou viole le principe juridique général de la bonne foi (art. 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, RS 0.111). L'assistance administrative est notamment refusée lorsque la demande porte sur des éléments qui ont été obtenus ou transmis en violation du droit pénal suisse (p. ex. en violation du secret professionnel protégé par le droit suisse).

La question du maintien du secret bancaire fiscal en Suisse ne peut être résolue dans l'OACDI. La limitation du secret bancaire, inscrit dans les lois fédérales, même à des fins fiscales suisses, doit avoir lieu dans le cadre d'une révision de la législation fiscale suisse approuvée par le Parlement. Une limitation dans le cadre de l'OACDI, qui est conçue comme une ordonnance, n'est pas permise. La question de la limitation éventuelle du secret bancaire national doit être traitée en dehors du cadre de la législation internationale.

En outre, il faut relever que l'OACDI règle une procédure applicable exclusivement à l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Cette réglementation sectorielle, en particulier les conditions d'ouverture de la procédure et la protection des contribuables ne peut pas être étendue à l'assistance administrative internationale dans d'autres domaines, comme à celui de la Bourse (art. 38 LBVM) auquel s'appliquent d'autres procédures qui poursuivent d'autres fins.

### 3. Commentaire des différentes dispositions

#### 3.1. Partie générale

##### Art. 1 OACDI (Objet et champ d'application)

L'échange de renseignement élargi est réglé dans l'art. 26 MC-OCDE. Une formule légèrement modifiée de cette disposition a été reprise dans chacune des CDI conclue par la Suisse. En outre, cette disposition est concrétisée dans les protocoles aux CDI, qui font partie intégrante des conventions.

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.

L'OACDI règle tant l'assistance administrative en vue d'exécuter les dispositions de la convention (art. 4 OACDI) que celle visant à exécuter le droit interne des Etats contractants (art. 5 à 15 OACDI).

Les documents de l'audition sur l'OACDI prévoyaient qu'elle devait s'appliquer aux procédures d'assistance administrative d'après toutes les CDI, et ce sans tenir compte de la date de l'entrée en vigueur. Il s'agissait par là de créer une base de procédure la plus homogène possible pour toutes les CDI. Or, ce dessein a été abandonné pour les raisons suivantes:

a. L'OACDI crée une nouvelle procédure ciblée qui vise à mettre en œuvre l'échange de renseignements conformément à la norme de l'OCDE. Cette particularité de la procédure réglementaire selon l'OACDI fait qu'elle n'est pas étendue à l'«ancienne» assistance administrative.

b. Les conditions de procédure des dispositions actuelles («anciennes») de l'assistance administrative se distinguent fondamentalement des nouvelles dispositions de l'assistance administrative selon la norme de l'OCDE. L'application de cette ordonnance aux CDI contenant une clause d'échange de renseignements en cas d'escroquerie fiscale pourrait donner aux personnes concernées par une demande d'assistance administrative l'illusion d'être en sécurité: En effet, les dispositions sur l'assistance administrative des CDI actuelles n'obligent pas expressément l'Etat requérant à identifier clairement la personne concernée ou le détenteur des renseignements. Dans certains cas particuliers, il faut donc répondre à des demandes d'assistance qui ne les identifient pas nommément. En revanche, pratiquement toutes les CDI nouvelles ou révisées conformément à la norme de l'OCDE prévoient l'obligation de l'Etat requérant d'identifier les personnes concernées par leur nom. Les deux formes d'assistance administrative («ancienne» et «nouvelle») doivent donc être clairement séparées au niveau de la procédure.

Le champ d'application de l'OACDI a donc été restreint aux CDI qui entrent en vigueur après l'ordonnance (art. 1, al. 1, OACDI). Comme déjà relevé, les premières conventions révisées contenant une clause conforme à la norme de l'OCDE pourraient entrer en vigueur déjà vers la mi-octobre 2010. Les demandes d'assistance administrative se rapportant à une période à laquelle les dispositions sur l'assistance administrative des CDI entrant en vigueur le 30 septembre 2010 ne sont pas applicables continuent d'être régies par les dispositions des CDI et leur disposition d'exécution en vigueur avant cette date. L'OACDI (cf. art. 1, al. 1, OACDI, en relation avec l'art. 17) n'abroge donc pas les dispositions sur la procédure d'assistance administrative valables dans le cadre des ordonnances actuelles. La «nouvelle» assistance administrative est donc aussi clairement distinguée de l'«ancienne» assistance administrative au niveau du droit de procédure. Une comparaison entre les deux formes d'assistance administrative ne sera possible à l'avenir que sous réserve et de manière limitée.

Les conditions de droit matériel régissant l'assistance administrative sont définies dans les CDI. L'OACDI règle la mise en œuvre interne des dispositions des CDI et contient les dispositions d'exécution concernant la procédure. Les dispositions de la CDI applicable au cas

particulier l'emportent sur les dispositions de l'OACDI qui leur seraient contraires (art. 1, al. 2, OACDI).

L'art. 1, al. 3, OACDI stipule que l'assistance administrative selon les CDI est accordée uniquement sur demande. Ces dispositions excluent en particulier l'échange spontané et l'échange automatique de renseignements.

## **Art. 2 OACDI (Compétences)**

Selon la règle contenue dans les définitions générales de toutes les CDI (en général l'art. 3), l'AFC ou son directeur font office d'autorité compétente. L'OACDI confère exclusivement à l'AFC la compétence de la Confédération en matière d'assistance administrative internationale d'après les CDI. 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).

Il ressort des CDI que la Suisse doit fournir une assistance administrative, mais il n'est pas précisé quelle autorité interne elle doit y employer. L'art. 26, al. 1, en relation avec l'art. 3 MC-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.

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.). Les tâches non énumérées dans la Cst. relèvent du domaine de compétence des cantons, qui sont libres de définir les tâches qu'ils veulent accomplir (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 et suivants 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 (Notions)**

L'art. 3 OACDI définit les notions de «personne concernée» et de «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.

Afin de déterminer sans équivoque la notion de «personne concernée», le terme est défini formellement au début de la procédure. Est concernée toute personne citée dans la demande d'assistance administrative et au sujet de laquelle des renseignements sont demandés. En règle générale, l'utilisation des renseignements transmis se limite justement à cette personne (spécialité, cf. art. 14, al. 2, OACDI). En principe, toutefois, toute personne concernée

matériellement (c'est-à-dire aussi une tierce personne particulièrement concernée) a le droit de requérir la qualité de partie, de prendre part à la procédure (art. 10, al. 3, OACDI), et de recourir (art. 13, al. 2, OACDI).

D'après la let. b, le «détenteur des renseignements» est la personne qui détient les renseignements demandés en Suisse. Cette personne jouit également du droit de prendre part à la procédure (art. 10, al. 3, art. 11, al. 1 et art. 12, al. 3, OACDI) et du droit de recours (art. 13, al. 2, OACDI). Les autres autorités administratives suisses auxquelles l'AFC demande de lui transmettre les renseignements se trouvant en leur possession (cf. art. 7 et 8 OACDI) ne sont pas détentrices des renseignements au sens de l'art. 3, let. b, 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 (p. ex. la réduction du taux de l'impôt à la source national de 20 % à 5 % conformément à la CDI). Cette forme d'assistance administrative, appelée «petite assistance administrative», fait également partie de la norme de l'OCDE (art. 26, par. 1, MC OCDE). Dans le cadre de cette procédure, l'AFC transmet à l'autorité étrangère requérante les renseignements pouvant être obtenus selon le droit suisse (interne). En l'occurrence, l'AFC applique les mêmes règles qu'en cas de grande assistance administrative à l'exception des mesures prévues par l'art. 26, par. 5, MC OCDE (mesures de contrainte, récolte de renseignements bancaires et de renseignements sur la propriété de participations). La renonciation aux mesures de contrainte s'explique par leur inutilité dans le cadre de la petite assistance administrative: l'état requérant refusera simplement le bénéfice de la convention à la personne concernée qui refuse de livrer les renseignements.

Avant de transmettre les renseignements, l'AFC informe la personne concernée et les personnes qui ont qualité pour recourir selon la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (RS 172.021; PA) de la nature et de la portée des renseignements qu'elle doit remettre. Si ces personnes consentent par écrit à ce que l'AFC procède à l'échange de renseignements ou si elles ne répondent 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, par exemple si la personne concernée s'oppose par écrit à la transmission des renseignements, l'AFC rend une décision, qui est soumise à recours selon les dispositions générales de la procédure fédérale.

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. 11 et suivants OACDI; correspondant à l'art. 80c et suivant EIMP);
- d) procédure de recours (art. 13 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, PA.

### **Art. 5 OACDI (Examen préliminaire)**

Lorsqu'une demande d'assistance administrative parvient à l'AFC, celle-ci procède tout d'abord à un examen préliminaire. Si le résultat de cet examen se révèle positif, l'AFC demande les renseignements requis aux autorités administratives suisses et au détenteur des renseignements (art. 5, al. 1, OACDI).

La demande est rejetée au stade de l'examen préliminaire si l'octroi de l'assistance administrative n'est pas conciliable avec les valeurs fondamentales du droit suisse (ordre public) ou va à l'encontre des intérêts essentiels de la Suisse (art. 5, al. 2, let. a, OACDI, cf. aussi art. 26, par. 3, let. c, MC-OCDE). On relèvera en l'occurrence que les exigences auxquelles doit répondre un tel rejet sont strictes et qu'il est possible uniquement dans des limites très étroites. En interprétant la notion d'«ordre public», la Suisse devra notamment tenir compte des commentaires de l'art. 26, al. 3, let. c du MC-OCDE.

Les demandes qui ne respectent pas le principe de la bonne foi (art. 5, al. 3, OACDI, cf. aussi art. 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, RS 0.111) sont également rejetées. 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 doivent aussi être pris en considération. Une demande d'assistance qu'un Etat requérant fonde sur des éléments qui lui ont été remis après avoir été obtenus illégalement peut être considérée comme violant le principe de la bonne foi selon la conception du droit en Suisse. Que cette interprétation ressorte explicitement ou non de la convention applicable ou de son protocole est sans importance. En tant que principe juridique général du droit international public, une violation de la bonne foi peut être invoquée dans le cadre de l'application concrète d'un traité. De plus, si elle accordait son assistance administrative lorsqu'un Etat étranger rémunère le vol de données, la Suisse inciterait indirectement à commettre d'autres infractions contrevenant à son ordre juridique. 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 (art. 5, al. 2, let. c, OACDI). Le Conseil fédéral signalera cette limite à l'octroi de l'assistance administrative aux gouvernements des Etats cocontractants sous la forme d'une déclaration. Selon l'AFC et la direction du droit international public, il faut également vérifier si le rejet de telles demandes peut également être justifié au regard de l'art. 26, al. 3, let. a, MC-OCDE qui précise qu'un Etat contractant ne peut être tenu d'exécuter des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant.

Si l'AFC soupçonne que la demande d'assistance administrative se fonde sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis illégalement, elle peut s'informer auprès de l'Etat requérant des tenants et aboutissants précis d'une demande et exiger une explication. 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.

L'al. 3 fixe et concrétise de manière aussi homogène que possible pour la pratique les conditions inscrites dans les dispositions régissant l'assistance administrative dans la convention applicable (cf. art. 5, al. 3, OACDI). Selon cet alinéa, une demande d'assistance administrative est recevable pour autant qu'elle soit soumise par écrit par une autorité compétente

dans une des langues nationales suisses ou en anglais et contienne les informations 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 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. 12, al. 2, 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);
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;

Bien que les exigences précitées sont censées exclure en pratique la recherche non autorisée de preuve, l'al. 3, let. c précise que l'assistance administrative n'est pas accordée pour les demandes de ce genre [tentatives de recherche portant sur un groupe ou de recherche en l'absence d'éléments concrets («fishing expeditions»)]. Il en va de même pour les renseignements qui n'entrent pas dans le champ d'application de la convention applicable: ces renseignements ne peuvent pas être transmis.

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. 4, OACDI). L'AFC élabore une liste de contrôle pour son usage interne, qu'elle peut utiliser dans le cadre de l'examen préliminaire d'une demande.

#### **Art. 6 OACDI (Renseignements en possession de la personne concernée ou du détenteur des renseignements)**

S'il ressort de l'examen préliminaire que la demande d'assistance administrative est recevable, l'AFC exige de la personne concernée ou 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. 13, al. 3, 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.

L'AFC peut prendre des mesures afin d'obtenir des renseignements, pour autant qu'elles ne contreviennent pas au droit fiscal suisse ou au droit fiscal pénal suisse ou que la convention applicable les autorise expressément. Si la convention applicable ou le droit fiscal ou le droit fiscal pénal suisses prévoient le recours à des mesures de contrainte, celles-ci peuvent aussi être prises dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (art. 6, al. 3, OACDI). Seules peuvent être prises les mesures de contrainte décrites de manière exhaustive à l'art. 9, al. 1, OACDI (voir le commentaire de l'art. 9 OACDI). En l'occurrence, l'AFC doit s'en tenir strictement aux dispositions de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0)

L'AFC dispose ainsi de différentes mesures, selon la procédure et le détenteur des renseignements. Si les renseignements demandés sont liés par exemple à un impôt étranger sur le revenu ou sur le bénéficiaire, ses compétences se limitent aux mesures prévues à l'art. 127 et suivants de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Si, au contraire, la demande de renseignements vise les établissements stables de la personne concernée en Suisse, l'AFC est autorisée à procéder à un audit (art. 126, al. 2, LIFD). Elle peut aussi inviter des témoins si des documents sont demandés dans le cadre d'une procédure pénale de l'étranger pour fraude fiscale et que la fraude est plausible (art. 192 LIFD).

Il ne peut être dérogé au droit interne que si la convention l'autorise expressément, par exemple lorsque l'autre Etat demande des renseignements bancaires. Dans ce cas, en application de l'autorisation de se procurer des renseignements contenu à l'al. 5 de la disposition de la CDI concernant l'échange de renseignements et à l'encontre de la limitation existant en Suisse en vertu de l'art. 127, al. 2, LIFD, l'AFC peut demander des documents relatifs à des comptes bancaires directement à la banque nommée dans la demande. Il va sans dire que cette procédure est valable pour autant que la demande ne constitue pas une recherche de preuves non autorisée ou ne va pas à l'encontre de tout autre condition qui détermine l'octroi de l'assistance administrative (art. 5 OACDI).

Les représentants des autorités étrangères n'ont pas qualité pour demander la participation aux actes de procédure qui sont entrepris sur le territoire suisse.

#### **Art. 7 OACDI (Renseignements en possession des administrations fiscales cantonales)**

Conformément à la réglementation de la LIFD (cf. en particulier les art. 111 et 112), une distinction est faite entre les administrations fiscales cantonales et les autres autorités administratives s'agissant de l'obligation de collaborer / du devoir d'informer (voir à ce sujet l'art. 7 OACDI pour les administrations fiscales cantonales et l'art. 8 OACDI pour les autres autorités administratives). Les administrations fiscales cantonales ont ainsi une place spéciale dans la procédure d'assistance administrative, pour autant que cette place spéciale n'aille pas à l'encontre du secret bancaire fiscal (voir aussi la disposition de l'art. 12, al. 4 concernant les informations sur la clôture de la procédure).

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. Elle peut demander aux autorités fiscales cantonales la transmission d'extraits ou, au besoin, de tout le dossier fiscal. Elle transmet la demande complète d'assistance administrative aux administrations fiscales cantonales et fixe un délai pour produire les renseignements demandés. Les administrations fiscales cantonales requises peuvent prendre part à l'exécution des mesures citées à l'art. 6 OACDI.

Il est possible d'examiner l'attribution d'autres compétences aux administrations fiscales cantonales dans le cadre de la loi sur l'assistance administrative en matière fiscale. Les administrations fiscales cantonales, comme toutes les autres autorités suisses (art. 8 OACDI) ne sont pas des «détenteurs de renseignements» au sens de l'OACDI (art. 3, let. b, OACDI) et ne disposent donc pas des droits propres à une partie (en particulier la qualité pour recourir).

#### **Art. 8 OACDI (Renseignements en possession d'autres autorités administratives suisses)**

L'AFC demande aux autorités administratives de la Confédération, des cantons et des communes de lui transmettre les renseignements se trouvant en leur possession qui peuvent être nécessaires pour répondre à la demande d'assistance administrative (art. 8, al. 1, OACDI). Des dispositions du droit suisse s'y opposant demeurent expressément réservées. L'art. 40 de la loi sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA, RS 956.1) et l'art. 112, al. 3, LIFD contiennent une telle disposition.

L'AFC informe les autorités administratives requises du contenu essentiel de la demande d'assistance administrative, mais ne leur transmet pas la demande elle-même (en raison du secret fiscal). L'AFC procède donc elle-même à l'examen de la pertinence des renseigne-

ments. Les autorités requises ne sont pas des détenteurs de renseignements au sens de l'OACDI et n'ont donc pas qualité pour recourir (art. 3, let. b, OACDI).

### **Art. 9 OACDI (Mesures de contrainte)**

L'AFC peut ordonner des mesures de contrainte, pour autant qu'elles remplissent les conditions fixées dans les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable ou dans les dispositions du droit suisse (art. 6, al. 2, OACDI). Pour ce qui est de leur exécution d'après les CDI, il faut faire une distinction entre les types d'impôts, la procédure concernée et les renseignements demandés.

En ce qui concerne l'assistance administrative dans le domaine des impôts perçus par les cantons (LIFD), 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.

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.

Alors que, selon le droit interne, le recours à des mesures de contrainte dépend du type d'impôt ou de la procédure concernée, le droit international prévoit à l'al. 5 des clauses relatives aux renseignements une distinction en fonction des renseignements concernés. Selon l'al. 5 des dispositions régissant l'assistance administrative contenues dans les CDI, il faut pouvoir recourir à des mesures de contrainte indépendamment de la procédure concernée pour les renseignements relatifs aux banques et aux propriétaires. En ce qui concerne les renseignements bancaires, cela est valable même à des fins de taxation à l'étranger.

Le droit de recourir à des mesures de contrainte, formellement inscrit dans l'OACDI, correspond pour l'essentiel aux dispositions du DPA. Selon l'art. 9, al. 1, OACDI, seuls peuvent être ordonnés à titre de mesure de contrainte:

- a. la perquisition de locaux ou d'objets, de documents et de dossiers au format papier ou sur des supports d'images ou de données (cf. art. 48 à 50 DPA);
- b. 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 47 DPA);
- c. un mandat d'amener décerné à la police contre un témoin régulièrement cité, en cas d'usage de faux ainsi qu'en cas de soustraction continue de montants importants d'impôt (art. 190 ss. LIFD) (cf. art. 42, al. 2, DPA).

Seules les mesures de contraintes énumérées aux let. a et b sont possibles en matière de renseignements bancaires et sur la propriété de participation. Ces mesures semblent adéquates pour mettre en œuvre l'obligation prévue dans les CDI suisses (cf. art 26, par. 5) d'échanger ces renseignements. Dans les cas tombant sous le coup des art. 190 et suivants LIFD, des témoins peuvent également être cités à comparaître conformément au droit interne.

La liste des mesures énumérées à l'art. 9, al. 1 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, le blocage et la surveillance de comptes, etc., ne peuvent pas être ordonnées aux fins de l'assistance administrative en matière fiscale. Il existe une présentation détaillée dans le droit interne, à laquelle renvoie le droit international (art. 26, al. 3, let. a, MC-OCDE).

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 ne peuvent y déroger que si la convention applicable le permet expressément (voir la règle de base à l'art. 6, al. 2, OACDI et à l'art. 26, al. 3, let. a, MC-OCDE).

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. 9, al. 4, OACDI). La réglementation des mesures de contrainte selon le DPA est considérablement plus stricte et plus restrictive que celle qui concerne les mesures d'exécution selon l'art. 41 PA.

La mise sous scellés selon l'al. 3 de l'art. 50 DPA ne s'applique pas dans le cadre de l'assistance administrative (art. 9, al. 4, OACDI). 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. 13, 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, al. 5, OACDI).

#### **Art. 10 OACDI (Protection du droit d'être entendu)**

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. 10, 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 en cours 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. Le cas échéant, si l'autorité requérante étrangère y consent expressément, l'AFC peut informer la personne concernée directement à l'étranger (art. 10, al. 2, OACDI). Etant donné qu'il s'agit en l'occurrence d'un simple courrier d'information et qu'il est nécessaire 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. 10, 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. 13, al. 2, OACDI).

Le sens de l'art. 10, al. 3, est d'accélérer l'assistance administrative autant que possible et de simplifier les droits de participation. Cette disposition ressemble aux règles de la procédure en matière d'entraide judiciaire (cf. le texte de l'art. 80, al. 1, EIMP), le cercle des personnes concernées défini par les prescriptions sur l'entraide judiciaire étant plus étroit que celui défini par les prescriptions sur l'assistance administrative.

Selon les principes de la procédure administrative, ont qualité pour participer toutes les personnes qui ont un intérêt digne de protection au résultat de la procédure; un simple intérêt factuel suffit. Est déterminant le fait qu'elles soient concernées matériellement, et non pas la participation formelle à la procédure. Ainsi, non seulement les destinataires de la décision peuvent invoquer leur droit d'être entendu, mais également des tiers qui sont concernés plus que tout un chacun par la décision qui doit être rendue. Ce principe découlant du droit régis-

sant la procédure administrative est désormais fixé expressément dans l'OACDI (art. 10, al. 3, art. 11, al. 1, art. 12, al. 3 et art. 13, al. 3, OACDI).

La participation à la procédure du tiers particulièrement concerné et du détenteur des renseignements implique qu'ils fassent valoir leur intérêt à l'AFC. Le tiers particulièrement concerné et le détenteur des renseignements sont informés sur le prononcé de la décision finale (art. 12, al. 3, OACDI).

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. 10, al. 4, 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 transmis. Les ordonnances en vigueur contiennent déjà une disposition semblable.

#### **Art. 11 OACDI (Procédure simplifiée)**

Si les personnes qui ont qualité pour recourir contre la décision finale selon l'art. 13, al. 2, OACDI consentent 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. Cette réglementation indique expressément que non seulement la personne directement concernée par l'assistance administrative, mais également le tiers concerné et le détenteur des renseignements doivent donner leur accord à la procédure simplifiée. Leurs droits demeurent entièrement garantis, même dans le cadre de la procédure d'assistance administrative simplifiée.

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. 12 OACDI (Décision finale)**

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. 12, al. 1, OACDI). Dans le cadre de la décision finale, l'AFC décide notamment de la pertinence vraisemblable des renseignements fournis (art. 26, al. 1, MC-OCDE). Les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents ne peuvent pas être transmis. L'AFC doit les trier ou les rendre indéchiffrables (cf. art. 14, al. 3, OACDI). Les parties de texte grisées en conséquence dans les documents doivent être justifiées dans la décision finale.

La décision est notifiée à la personne particulièrement 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. 12, al. 2, OACDI). Pour protéger les droits du tiers concerné et du détenteur des renseignements, il est dorénavant prévu que la décision finale leur soit également notifiée (art. 12, al. 3, OACDI). Si le tiers ou le détenteur des renseignements fait valoir une violation de ses propres droits, il convient de lui octroyer tous les droits de procédure d'après l'art. 10, al. 3, OACDI.

Outre les parties, il faut également informer l'administration fiscale cantonale impliquée dans la procédure d'assistance administrative (cf. art. 7 OACDI) du prononcé de la décision finale (art. 12, al. 3, OACDI). Elle peut alors faire valoir son droit de consulter les documents et d'utiliser les renseignements à des fins fiscales suisses (art. 15 OACDI).

#### **Art. 13 OACDI (Recours)**

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. 13, al. 1, OACDI, cf. la réglementation correspondante à l'art. 80e, EIMP; les cas d'exception à l'art. 80e, al. 2, EIMP ne peuvent pas 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]). Il est désormais prévu sans équivoque que le recours a un effet suspensif (art. 13, al. 3, OACDI, art. 55, al. 1, PA). Les dispositions générales sur la procédure fédérale sont applicables (art. 13, al. 4, OACDI), c'est-à-dire que la procédure de recours est réglée par les art. 44 et suivants PA.

La personne concernée a qualité pour recourir. 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. 13, al. 2, OACDI stipule explicitement que les tiers ont aussi qualité pour recourir, pour autant qu'ils soient concernés matériellement plus que tout un chacun d'après les principes généraux de la procédure administrative (art. 48 PA). En règle générale, leur implication matérielle peut cependant être exclue (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 grisés lors du triage) ou dans la mesure où l'utilisation des renseignements transmis est limitée de façon ciblée (cf. art. 14, al. 2, OACDI).

L'art. 13, al. 2, OACDI confère aussi la qualité pour recourir au détenteur des renseignements dans la mesure où il est plus touché matériellement que tout un chacun selon les principes généraux de la procédure (art. 48 PA). 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, MC-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. 14 OACDI (Clôture de la procédure)**

L'art. 14 OACDI décrit la procédure qui suit l'entrée en force de la décision finale de l'AFC ou le rejet du recours par le Tribunal administratif fédéral. S'il est ordonné dans la décision que l'échange de renseignements doit avoir lieu, l'AFC transmet à l'autorité fiscale étrangère les documents indiqués dans la décision ou dans l'arrêt du tribunal administratif fédéral (art. 14, al. 1, OACDI). Les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents ne peuvent cependant pas être transmis. Ils doivent être triés ou rendus indéchiffrables par l'AFC (art. 14, al. 3, OACDI).

Conformément à l'art. 26, al. 2, MC-OCDE, toutes les clauses relatives à l'assistance administrative conclues par la Suisse prévoient que l'autorité requérante est tenue de traiter les renseignements reçus de manière confidentielle et ne peuvent être utilisés qu'à des fins déterminées. L'accès à ces renseignements ne peut être accordé qu'aux personnes ou aux autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts concernés, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Certaines conventions prévoient en sus que les autorités de surveillance peuvent également avoir accès aux renseignements. Ces personnes et autorités ne peuvent utiliser les renseignements qu'à ces fins. L'art. 14, al. 2, OACDI prescrit que, dans sa lettre d'accompagnement, l'AFC rappelle expressément à l'autorité fiscale étrangère qu'elle a l'obligation de maintenir le secret.

## **Art. 15 OACDI (Utilisation des renseignements pour appliquer le droit fiscal suisse)**

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 (al. 1). 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. En revanche, si les renseignements contiennent une indication sur un acte punissable, le chef du Département fédéral de finances peut autoriser leur communication aux autorités d'enquête pénale. Cette réglementation applicable aux impôts fédéraux est aussi applicable dans le cadre de l'OACDI.

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 (al. 3, OACDI); c'est le cas notamment 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 (voir le commentaire de l'art. 16, al. 5, 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 (p. ex. 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. 16 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. 16, 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. 16, al. 3, OACDI).

Pour protéger la personne concernée, il est dorénavant prévu à l'art. 16, al. 4, OACDI que l'AFC mentionne expressément l'utilisation spécifique autorisée des renseignements et le devoir de confidentialité 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 suisse (art. 16, al. 5, OACDI). Tout comme la disposition analogue à l'art. 15, al. 3, OACDI, cette disposition est motivée politiquement: elle 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 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 mo-

tifs 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 sur la base 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 oeuvre complète en droit interne du principe de réciprocité. L'art. 16, al. 5, OACDI contient une telle renonciation qui est justifiée par la décision politique du 13 mars 2009.

### **3.2.3. Dispositions finales**

#### **Art. 17 OACDI (Disposition transitoire)**

En conformité avec l'art. 1 OACDI, l'art. 17 OACDI prévoit que les demandes d'assistance administrative se rapportant à une période à laquelle les dispositions sur l'assistance administrative des CDI entrant en vigueur le 30 septembre 2010 ne sont pas applicables, continuent d'être régies par les dispositions des CDI et leur disposition d'exécution en vigueur avant cette date. Pour de plus amples commentaires de la disposition de cet art., on peut donc se référer aux commentaires de l'art. 1.

#### **Art. 18 OACDI (Entrée en vigueur)**

L'art. 18 prévoit que l'OACDI entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2010, étant donné que les premiers protocoles de révision comportant une disposition élargie sur l'échange de renseignements entreront en vigueur dans le courant du mois d'octobre de 2010 (pour autant que le référendum facultatif ne soit pas demandé pour les protocoles de révision des CDI) et que certains Etats contractants au moins pourront déposer des demandes d'assistance administrative.