

Extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale:

- **Modification de la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale**
- **Reprise sans réserve fiscale des Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 aux Conventions européennes d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 098 et 099)**

Rapport explicatif relatif à l'avant-projet

Condensé

En révisant la loi sur l'entraide pénale internationale, le Conseil fédéral entend supprimer la réserve fiscale vis-à-vis des Etats avec lesquels la Suisse est liée par une convention contre les doubles impositions (nouvelle ou révisée) conforme au modèle de convention de l'OCDE. Parallèlement, il propose de reprendre sans réserve fiscale les deux Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 aux Conventions européennes d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale.

Contexte

Confronté à la crise économique et financière mondiale, le Conseil fédéral a décidé en mars 2009 de reprendre les standards de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE en matière d'assistance administrative internationale et d'étendre à ce titre la coopération aux cas de simple soustraction d'impôt. La mise en œuvre de cette décision passe par l'adaptation ou la conclusion de conventions contre les doubles impositions (CDI).

Il s'ensuit que les demandes d'assistance administrative portant sur des cas de soustraction d'impôt pourront être acceptées par la Suisse tandis que le droit actuel interdit l'entraide judiciaire dans ces mêmes cas. De ce fait, le Conseil fédéral a pris, le 29 mai 2009, la décision de principe d'élargir l'entraide judiciaire internationale en matière pénale sur le même mode que l'assistance administrative, par la voie conventionnelle. Il avait pour objectif d'assurer une coopération internationale cohérente en matière d'infractions fiscales.

Il s'est avéré que dans le domaine de l'entraide judiciaire, la voie bilatérale, trop lente, ne permettrait guère d'atteindre promptement l'objectif escompté. Le Conseil fédéral a donc décidé, le 29 juin 2011, d'adapter les dispositions légales applicables et de reprendre les instruments en la matière du Conseil de l'Europe. Il a chargé le Département fédéral de justice et police de préparer un avant-projet visant à modifier les exceptions prévues en matière fiscale dans la loi sur l'entraide pénale internationale et à reprendre, sans réserve fiscale, deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978, l'un dans le domaine de l'entraide judiciaire en matière pénale, l'autre dans le domaine de l'extradition.

Contenu du projet

Le cœur de l'avant-projet est une modification de la loi sur l'entraide pénale internationale (RS 351.1), visant à supprimer la réserve relative aux infractions fiscales (art. 3, al. 3), à compléter la disposition relative aux mesures de contrainte prévues par le droit de procédure (art. 64) et à modifier la réserve de la spécialité (art. 67). Les nouvelles dispositions légales s'appliqueront en faveur des Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI de nouvelle génération, c'est-à-dire conforme au modèle de convention de l'OCDE, ou a révisé une CDI existante en ce sens. Elle concernera toutes les formes de coopération internationale en matière pénale: l'extradition, l'entraide judiciaire accessoire, la délégation de la poursuite pénale et la délégation de l'exécution des peines.

La coopération en matière fiscale sera aussi possible avec les Etats parties aux conventions en la matière du Conseil de l'Europe. En conséquence, la révision de

loi s'accompagne du retrait de la réserve fiscale dans le Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (RS 0.353.12; STE 098) et de la ratification sans réserve fiscale du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 099). En reprenant ces deux protocoles, la Suisse hausse sa politique en matière d'entraide judiciaire au niveau des standards européens.

Tout d'abord, l'ensemble de ces mesures privilégie les Etats qui ont été ouverts à la conclusion d'une CDI de nouvelle génération. Ensuite, la Suisse reprend les standards du Conseil de l'Europe concernant la coopération en cas d'infraction fiscale. L'avant-projet est donc en harmonie avec le droit européen, et s'inscrit dans la droite ligne des conventions multilatérales de l'ONU applicables pour la Suisse.

Table des matières

Condensé	2
1 Présentation du projet	5
1.1 Contexte	5
1.1.1 Nouvelle stratégie dans le domaine fiscal	5
1.1.2 Conséquences sur l'entraide judiciaire en matière pénale	6
1.2 La modification proposée de l'EIMP	6
1.3 Motivation et appréciation de la solution retenue	8
1.4 Solutions examinées	9
1.5 Droit comparé (en particulier droit européen)	10
1.6 Mise en œuvre	11
2 Commentaire de la modification de l'EIMP	12
3 Reprise des protocoles additionnels aux conventions du Conseil de l'Europe	16
3.1 Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE n° 098)	16
3.1.1 Contexte	16
3.1.2 Situation juridique actuelle	16
3.1.3 Retrait de la réserve fiscale	17
3.2 Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE n° 099)	18
3.2.1 Contexte	18
3.2.2 Situation juridique actuelle	18
3.2.3 Ratification du protocole additionnel (sans réserve fiscale)	19
3.2.4 Dispositions essentielles du protocole additionnel	21
Titre I - Infractions fiscales	21
Titre II - Entraide judiciaire concernant l'exécution des peines et les mesures analogues	22
Titre III - Communication de renseignements relatifs au casier judiciaire	23
Titre IV - Clauses finales	23
4 Conséquences	23
4.1 Pour la Confédération et les cantons	23
4.2 Pour l'économie	24
5 Relation avec le programme de la législature	24
6 Aspects juridiques	24
6.1 Constitutionnalité	24
6.2 Forme de l'acte	25
6.3 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	25
Tableau comparatif de la modification de l'EIMP	(Annexe) 27

Rapport

1 Présentation du projet

1.1 Contexte

1.1.1 Nouvelle stratégie dans le domaine fiscal

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que la Suisse reprendrait les standards en matière d'assistance administrative en matière fiscale que fixe l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE. A l'avenir, l'échange de renseignements à des fins fiscales dans des cas d'espèce, sur la base d'une demande concrète et fondée d'un Etat, serait élargi et l'assistance administrative pourrait aussi être accordée en cas de soustraction d'impôt. Cette décision serait mise en œuvre au travers de nouvelles conventions contre les doubles impositions (CDI) ou de la modification des conventions en vigueur.

Dans un deuxième temps, le 29 mai 2009, le Conseil fédéral a décidé d'étendre l'entraide judiciaire internationale en matière pénale sur le même mode que l'assistance administrative. En droit actuel, l'entraide judiciaire est exclue en cas de soustraction d'impôt. Le rapprochement des deux types de procédure a pour but d'assurer une coopération internationale cohérente en matière fiscale. L'entraide judiciaire devait être développée d'abord dans les traités internationaux puis par une modification de la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale (EIMP)¹. En mettant la priorité sur la voie bilatérale, le Conseil fédéral voulait éviter de tirer le tapis sous les pieds des négociateurs des adaptations de CDI. Toutefois, les Etats étrangers n'ont guère manifesté d'intérêt pour l'ouverture de négociations dans le domaine de l'entraide judiciaire.

Le 12 janvier 2011, constatant que la voie bilatérale ne mènerait pas à des résultats en temps utile, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) de lui soumettre, au plus tard en été 2011, une stratégie pour un prompt alignement de l'entraide judiciaire dans le domaine fiscal sur la nouvelle politique en matière d'assistance administrative. Même si plus d'Etats s'étaient montrés intéressés par des négociations, la conclusion de nouveaux traités aurait représenté bien plus de travail et aurait été moins prometteuse que dans le domaine de l'assistance administrative, dans lequel plus de 40 CDI ont déjà été mises aux standards de l'OCDE. Dans le domaine de l'entraide judiciaire, la coopération internationale est largement réglée par des traités multilatéraux, en particulier par les conventions du Conseil de l'Europe. Le réseau des accords bilatéraux est donc plus petit que dans le domaine de l'assistance administrative et comprend surtout des Etats extra-européens.

Le 29 juin 2011, le DFJP a reçu le mandat d'élaborer un avant-projet avant la fin du 1^{er} semestre 2012, portant sur deux points:

1. une modification des bases légales de l'entraide pénale en matière fiscale, obéissant au critère suivant: l'entraide peut être accordée aux Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI conforme aux standards de l'OCDE et qui est en vigueur;

¹ RS 351.1

2. la ratification du Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE 099) et le retrait de la réserve faite par la Suisse pour exclure l'application du titre II (infractions fiscales) du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE 098).

1.1.2 Conséquences sur l'entraide judiciaire en matière pénale

En décidant, en mars 2009, de développer l'échange de renseignements en matière fiscale conformément à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, le Conseil fédéral entendait adapter la politique en matière d'assistance administrative aux standards internationaux en vigueur. Avec la crise financière et économique mondiale en toile de fond, il importe que le secret bancaire ne puisse plus servir aux auteurs d'infractions fiscales internationales à dissimuler leurs actes et à échapper à toute poursuite de l'étranger.

La suppression du secret bancaire dans les procédures d'assistance administrative ne sera pas sans effet sur l'entraide internationale en matière pénale, pour des raisons de cohérence. L'EIMP exclut actuellement la coopération en cas d'infraction fiscale (art. 3, al. 3, 1^{re} phrase). La Suisse n'accède pas aux demandes d'entraide si la procédure vise un *acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales* ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. Mais elle peut accorder son aide, à certaines conditions, en cas d'escroquerie fiscale (art. 3, al. 3, let. a et b). Cette sévère limitation de l'entraide en matière fiscale repose sur le fait qu'en droit suisse, le secret bancaire constitue un obstacle direct aux investigations du fisc et ne peut être levé qu'en cas d'escroquerie fiscale. Jusqu'à ce jour, la Suisse n'a pas voulu donner aux autorités étrangères de poursuite pénale davantage de possibilités que celles dont disposaient les autorités suisses dans leurs investigations en Suisse². Cependant, une fois aboli le secret bancaire dans les procédures d'assistance administrative, il ne se justifie plus de maintenir la réserve fiscale dans les procédures d'entraide judiciaire internationale.

1.2 La modification proposée de l'EIMP

Ayant pris la décision de principe d'étendre l'assistance administrative à la soustraction d'impôt, le Conseil fédéral veut suivre la même voie pour ce qui est de l'entraide judiciaire. La suppression de la réserve fiscale aura lieu progressivement et l'ouverture dans le domaine de l'entraide judiciaire calquera la démarche de l'extension de l'assistance administrative. Au cœur du dispositif envisagé, une solution que la Suisse peut rapidement mettre en place de son propre chef: la réserve fiscale sera supprimée à l'égard des Etats avec lesquels la Suisse est liée par une CDI de la nouvelle génération, conclue ou révisée de manière à permettre l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale. Elle le

² Directives de l'Office fédéral de la justice *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, édition 2009, ch. 2.3.1; consultable sous: <http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0086.File.tmp/wegl-str-f-2009.pdf>

sera aussi vis-à-vis des Etats parties aux instruments en la matière du Conseil de l'Europe³. Deux mesures législatives sont pour cela nécessaires:

- une adaptation de la réserve fiscale dans l'EIMP (art. 3, al. 3);
- la reprise, sans réserve fiscale, de deux protocoles additionnels (STE 098 et STE 099) du Conseil de l'Europe du 17 mars 1978 dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire en matière pénale.

La première phrase de l'art. 3, al. 3, EIMP, dans sa version actuelle, pose comme principe l'exclusion de la coopération avec des autorités de poursuite pénale étrangères en cas d'infraction fiscale. La deuxième phrase prévoit deux exceptions, dans deux domaines d'application distincts:

- La let. a autorise la coopération dans le domaine de l'entraide judiciaire accessoire si l'infraction invoquée est une escroquerie en matière fiscale au sens de l'art. 14, al. 2, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif⁴. Cette disposition couvre tous les types de taxes, d'impôts et de droits de douane (soit la fiscalité directe et indirecte) et s'applique à l'égard de tous les Etats (*erga omnes*). Il y a escroquerie en matière fiscale, dans ce sens, lorsque le contribuable a trompé le fisc pour lui soustraire des contributions, en lui donnant des indications fausses, falsifiées ou inexactes sur le fond. En particulier, l'astuce doit être prouvée. Une tromperie astucieuse des autorités fiscales ne présuppose cependant pas forcément que des documents aient été falsifiés; d'autres moyens de tromperie sont imaginables. Mais en règle générale, l'auteur y emploie des manœuvres particulières, des artifices ou des constructions mensongères⁵. Il en va autrement de la soustraction d'impôt (qui, en droit actuel, n'ouvre pas la voie de l'entraide judiciaire): il suffit par exemple que la personne concernée fasse une déclaration d'impôt inexacte ou incomplète.
- La let. b autorise la coopération au sens de toutes les parties de la loi si l'infraction invoquée est une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale sur le droit pénal administratif. Ce dernier vise seulement des impôts indirects dans le domaine de l'importation, de l'exportation et du transit de produits. Il a été intégré à la loi en octobre 2008⁶, sur une recommandation du Groupe d'action financière (GAFI).

Nous proposons de créer une nouvelle exception à l'interdiction de coopérer en cas d'infraction fiscale. Comme le poids respectif du principe et de l'exception se trouvera inversé, il s'est avéré utile de scinder en deux l'al. 3 et de le compléter sur le fond⁷.

L'art. 3, al. 4, let. c, en quelques mots

Le nouvel al. 4, let. c, permettra la coopération au sens de toutes les parties de la loi en cas d'infraction fiscale; il amène l'entraide judiciaire, sur ce point, au niveau des standards du Conseil de l'Europe. Il pose cependant une condition: qu'il existe, entre

³ Voir ch. 3

⁴ DPA; RS **313.0**

⁵ Voir ATF 125 II 252, consid. 3b

⁶ RO **2009** 361; FF **2007** 5919

⁷ Voir ch. 2

l'Etat requérant et la Suisse, une CDI en vigueur qui autorise l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale.

1.3 Motivation et appréciation de la solution retenue

La solution que nous proposons pour harmoniser l'entraide judiciaire et l'assistance administrative - compléter l'EIMP et reprendre deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire - repose sur des arguments objectifs⁸. Elle bénéficiera aux Etats avec lesquels la Suisse est liée par une CDI, nouvelle ou révisée, et aux Etats parties aux conventions applicables du Conseil de l'Europe. D'une part, la disposition proposée privilégiera les Etats qui ont été ouverts à la conclusion d'un accord de nouvelle génération; d'autre part, la Suisse aura repris les standards du Conseil de l'Europe concernant la coopération dans le domaine fiscal.

Coopération en cas de soustraction d'impôts directs

Le projet autorisera l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'impôts directs. Il n'existe pas aujourd'hui en droit suisse de base légale permettant de prendre des mesures de contrainte pour ces infractions, à l'exception de la soustraction continue de montants importants d'impôt⁹.

La loi du 8 novembre 1934 sur les banques¹⁰ oblige les personnes qui lui sont assujetties à préserver le secret bancaire. Violer ce secret est un délit, passible de manière générale d'une sanction pénale. La divulgation d'informations touchant le secret bancaire n'est pas punissable uniquement si des dispositions fédérales ou cantonales prévoient une obligation de témoigner ou de fournir des renseignements. Dans les procédures portant sur des cas de soustraction d'impôts directs, les obligations de donner des attestations et de fournir des renseignements valent sous réserve des secrets protégés légalement, dont le secret bancaire fait partie. Dans ces procédures, il est donc interdit de donner accès à des informations bancaires, sur la base du droit en vigueur (« secret bancaire fiscal »)¹¹.

Si l'on veut que les autorités suisses puissent à l'avenir transmettre à l'étranger des documents en la matière par la voie de l'entraide judiciaire, il faut créer une nouvelle disposition légale à cet effet¹².

Conséquences pour les intermédiaires financiers suisses

L'extension de l'entraide judiciaire en matière fiscale recèle le risque que les intermédiaires financiers suisses à l'étranger soient plus souvent exposés à des procédures judiciaires pour instigation à une infraction fiscale ou pour complicité. Dans l'ensemble, la situation ne devrait pas changer grand-chose pour ceux d'entre eux

⁸ Voir ch. 3

⁹ Voir la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS **642.11**, art. 190 ss)

¹⁰ LB; RS **952.0**

¹¹ Voir la LIFD (RS **642.11**; art. 127, al. 2, en relation avec l'art. 182, al. 3) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS **642.14**; art. 43, al. 2, en relation avec l'art. 57^{bis}, al. 3)

¹² Voir ch. 1.6

qui sont impliqués dans une procédure pénale à l'étranger. Notamment, l'interdiction d'extrader des ressortissants suisses qui font l'objet de poursuites continuera de s'appliquer (art. 7 EIMP). Les autres formes de coopération, surtout dans le domaine de l'entraide accessoire, mais aussi dans ceux de la délégation de la poursuite pénale et de l'exécution de décisions pénales étrangères, connaîtront quelques modifications. Selon la législation applicable, la coopération sera possible en cas d'instigation ou de complicité en matière de soustraction d'impôt, comme elle l'est pour les infractions de droit commun¹³. Les intermédiaires financiers suisses pourraient se voir toucher par la modification proposée. En pratique, les conséquences seront toutefois minimales, car même si l'entraide peut être accordée à l'avenir pour une nouvelle catégorie d'infractions, la norme ne sera pas rétroactive. Seuls les actes commis après l'entrée en vigueur de l'extension de la coopération au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, en seront affectés¹⁴.

1.4 Solutions examinées

Au stade des travaux préparatoires, plusieurs pistes s'ouvraient:

L'extension à toutes les formes de coopération

La suppression de la réserve fiscale dans l'EIMP pour toutes les formes de coopération (extradition, entraide judiciaire accessoire, délégation de la poursuite pénale et de l'exécution de décisions pénales étrangères) a pour elle l'argument suivant: les infractions fiscales sont traitées comme des infractions de droit commun dans les instruments internationaux les plus récents; elles ne constituent plus un motif de refus de la coopération en matière pénale (solution proposée selon les ch. 1.2 et 1.3). Toute solution divergente pourrait être interprétée par les autres nations comme un manque de détermination, de la part de la Suisse, à lutter activement contre la criminalité fiscale et économique.

L'extension limitée à l'entraide judiciaire accessoire (administration des preuves)

Cette solution n'est objectivement pas défendable, pour le motif que nous venons de citer. De plus, en cas de retrait de la réserve fiscale, les conditions de la coopération internationale demeureront applicables aux quatre formes d'entraide, et plus particulièrement l'exigence de réciprocité et le principe de la double incrimination. Dans le domaine de l'extradition, cela veut dire qu'une personne qui fait l'objet de poursuites pénales ne peut être extradée pour infraction fiscale que si cette infraction est punie d'au moins un an de peine privative de liberté dans l'un et l'autre Etat concerné. Cette condition n'est pas remplie dans le cas d'une soustraction d'impôt. De plus, les citoyens suisses ne peuvent pas être extradés, en vertu de l'interdiction postulée par la Constitution¹⁵.

¹³ Voir par ex. l'art. 177 LIFD (RS 642.11), qui sanctionne l'instigation, la complicité et la participation en matière de soustraction d'impôt

¹⁴ Voir ch. 2

¹⁵ Art. 25, al. 1, de la Constitution (Cst.; RS 101); art. 7 EIMP (RS 351.1)

L'extension limitée aux impôts directs (impôts sur la fortune et le revenu)

Cette solution serait envisageable, car la plupart des conventions qui règlent l'assistance administrative sont exclusivement centrées sur l'impôt direct. Cependant, l'assistance administrative et l'entraide judiciaire ne poursuivent pas les mêmes buts. En matière administrative, la poursuite des infractions fiscales sert en priorité à permettre à l'Etat requérant de percevoir certains impôts. L'entraide judiciaire en matière pénale, elle, vise à sanctionner des comportements criminels. En cas d'acte visant à diminuer des recettes fiscales, la double incrimination ne dépend pas de la nature ou de la dénomination des contributions en question. L'entraide peut être accordée même si le droit suisse ne prévoit pas une contribution équivalente. Le fait que la Suisse ait été jusqu'à présent plus ouverte en matière d'entraide judiciaire pour l'impôt indirect que pour l'impôt direct¹⁶ est aussi un argument contre une limitation de la nouvelle réglementation aux impôts directs.

Le retrait de la réserve fiscale à l'égard de tous les Etats

Si l'on supprimait entièrement la réserve fiscale de l'EIMP, la Suisse devrait accorder l'entraide judiciaire en matière fiscale à l'ensemble des autres Etats. Cette solution n'a pas été prise en considération car elle affaiblirait la position de la Suisse dans la négociation des CDI conformes au modèle de convention de l'OCDE. Elle a souvent pu faire accepter ses points de vue dans les nouveaux dispositifs d'échange de renseignements au titre de l'assistance administrative (par ex. la création d'une clause d'arbitrage ou des améliorations dans l'imposition des dividendes). Il importe donc que le retrait de la réserve fiscale dans l'EIMP bénéficie uniquement aux Etats avec lesquels une CDI de la nouvelle génération est en vigueur. C'est là une démarche délibérée pour mettre en œuvre dans le domaine de l'entraide judiciaire les engagements déjà pris dans le domaine de l'assistance administrative. Il s'agit d'éviter des incohérences dans la position suisse en matière de coopération internationale.

1.5 Droit comparé (en particulier droit européen)

En Europe, les infractions fiscales ont longtemps été exceptées des actes donnant lieu à l'extradition ou à l'entraide judiciaire, de même que les infractions militaires et politiques. Il semblait anormal, à l'époque, que les Etats protègent les recettes fiscales d'un autre Etat. Cette façon de voir s'est modifiée lorsque le domaine fiscal s'est vu de plus en plus touché par la criminalité économique internationale. On s'est aperçu que ce type de criminalité pouvait saper les fondements de l'Etat et qu'il était nécessaire de développer la coopération entre autorités judiciaires en matière de poursuite et de répression des infractions fiscales¹⁷. Le Conseil de l'Europe a donc élaboré plusieurs instruments pour mieux lutter contre les personnes qui éludent l'impôt ou qui se soustraient à l'impôt, dont les Protocoles additionnels de 1978 aux Conventions d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale. Ces instruments

¹⁶ Voir ch. 3.2.3

¹⁷ Voir à ce sujet le message du Conseil fédéral du 31 août 1983 relatif à l'approbation de quatre Protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans le domaine de l'extradition, de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale et de l'information sur le droit étranger (FF 1983 IV 129, ch. 322 et 331)

ont élargi peu à peu la coopération en matière d'infractions fiscales. La suppression des frontières intérieures de l'UE dans les années 1980 a considérablement renforcé la coopération des autorités de poursuite pénale des Etats communautaires et a débouché sur diverses réglementations dans les domaines de l'extradition et de l'entraide pénale. Les normes de l'UE, qui complètent pour une part les conventions du Conseil de l'Europe, prévoient une obligation de coopérer lorsque des infractions fiscales sont concernées¹⁸.

Jusqu'à présent, la Suisse a généralement rejeté l'idée d'une coopération en matière fiscale. L'EIMP ne fait exception qu'en cas d'escroquerie fiscale¹⁹.

Vis-à-vis des Etats membres du Conseil de l'Europe, la coopération en matière fiscale est aujourd'hui pratiquement exclue, puisque la Suisse n'a pas ratifié les Protocoles additionnels aux Conventions d'extradition et d'entraide judiciaire en matière pénale, ou y a fait une réserve. Elle ne peut accorder l'entraide accessoire que si la procédure vise une escroquerie fiscale, en application du principe de faveur²⁰. Il n'existe d'obligation expresse de coopérer en cas d'escroquerie fiscale que dans l'accord complémentaire conclu avec l'Italie²¹. Par ailleurs, la Suisse s'est engagée à coopérer avec les Etats membres de l'UE dans le domaine des infractions fiscales dans le cadre et selon les modalités des *accords bilatéraux II*²². Il existe enfin une obligation d'accorder l'entraide judiciaire en matière d'infractions fiscales liées au crime organisé envers les Etats-Unis²³.

1.6 Mise en œuvre

La décision stratégique du Conseil fédéral concernant l'alignement de l'entraide judiciaire internationale sur l'assistance administrative internationale aura pour conséquence que la Suisse pourra aider les autorités étrangères à poursuivre les infractions relevant de la fraude fiscale et de la soustraction d'impôt. Concrètement, cela veut dire en particulier que les autorités suisses pourront donner accès à des informations bancaires à un Etat étranger, dans le cadre d'une procédure d'entraide judiciaire en matière fiscale.

En droit suisse, la fraude fiscale est poursuivie par les autorités ordinaires de poursuite pénale conformément au droit de procédure pénale dans le domaine des impôts directs. Dans le domaine des impôts indirects, c'est soit aux autorités fiscales et douanières de la Confédération qu'il revient de statuer, soit aux tribunaux, si les

¹⁸ Voir ch. 3.1.2 et 3.2.2

¹⁹ Art. 3, al. 3 (RS 351.1)

²⁰ Voir directives de l'Office fédéral de la justice *L'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, éd. 2009, ch. 2.3.3 et 2.6.2; consultable à l'adresse <http://www.rhf.admin.ch/etc/medialib/data/rhf.Par.0086.File.tmp/wegl-str-f-2009.pdf>

²¹ Accord du 10 septembre 1998 entre la Suisse et l'Italie en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et d'en faciliter l'application (RS 0.351.945.41), art. II, par. 3

²² Voir le message du Conseil fédéral du 1^{er} octobre 2004 relatif à l'approbation des accords bilatéraux entre la Suisse et l'Union européenne, y compris les actes législatifs relatifs à la transposition des accords («accords bilatéraux II»); FF 2004 5593. Voir aussi les ch. 3.1.2 (extradition) et 3.2.3 (entraide judiciaire)

²³ Traité du 25 mai 1973 entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur l'entraide judiciaire en matière pénale (RS 0.351.933.6; art. 7, par. 2)

conditions sont remplies pour ordonner une peine privative de liberté ou une mesure entraînant une privation de liberté. Pour la soustraction d'impôt, les règles sont en partie différentes:

- La soustraction d'impôts directs est poursuivie et jugée, en principe, par les autorités fiscales cantonales selon la procédure de taxation ordinaire applicable. Cette procédure ne prévoit pas de mesures de contrainte. Elle ne connaît pas non plus d'obligation de témoigner ou de fournir des renseignements. Lors de la détermination de l'assiette fiscale, les autorités fiscales cantonales peuvent certes prendre des informations auprès de tiers si le contribuable ne les fournit pas, mais elles ne peuvent pas lever les secrets protégés légalement, comme le secret bancaire. L'accès à des informations bancaires leur est donc impossible. Il existe une exception en cas de grave infraction fiscale²⁴. A certaines conditions, et si le cas porte sur un impôt direct, l'Administration fédérale des contributions, d'entente avec l'autorité fiscale cantonale, peut mener une enquête pénale et ordonner des mesures de contrainte.
- Pour ce qui est des impôts indirects, la poursuite et le jugement incombent à l'Administration fédérale des contributions ou à l'Administration fédérale des douanes, selon le cas, sous réserve d'une décision de justice. La procédure est alors régie par la loi fédérale sur le droit pénal administratif, qui prévoit des mesures de contrainte.

Du fait de la reprise des standards internationaux dans les CDI, notamment de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, les autorités fiscales étrangères concernées ont désormais accès à des données bancaires en Suisse, même en cas de soustraction d'impôt ainsi que pour la taxation. Un tel accès à ces données est interdit aux autorités suisses équivalentes (en raison du secret bancaire fiscal). Le Département fédéral des finances examine actuellement comment mettre fin à cette incohérence.

Le tournant pris en politique internationale concernant l'assistance administrative et les marchés financiers ne sera pas sans impact sur les procédures de l'entraide judiciaire internationale (voir ch. 1.1.2). La nouvelle situation juridique requiert des adaptations de l'EIMP touchant la réserve fiscale et la réserve de la spécialité, d'une part, les mesures de contrainte d'autre part. Des mesures de contrainte pourront être prises même si les demandes d'entraide judiciaire visent une soustraction d'impôts directs (ou indirects) et les banques, par exemple, pourront être contraintes de fournir des renseignements, comme dans les procédures d'assistance administrative.

2 **Commentaire de la modification de l'EIMP**

Art. 3, al. 3 et 4, EIMP (réserve fiscale)

Aujourd'hui, l'EIMP statue à l'art. 3, al. 3, l'exclusion de principe de la coopération en matière d'infraction fiscale. Deux exceptions sont prévues (let. a et b)²⁵.

²⁴ Voir l'art. 190 LIFD (RS **642.11**)

²⁵ Voir ch. 1.2

Pour réaliser l'alignement de l'entraide pénale internationale en matière fiscale sur l'assistance administrative dans ce domaine, tel que l'envisage le Conseil fédéral, ces deux exceptions seront complétées par une troisième. Ainsi, les développements auxquels tend la Suisse pourront être réalisés de manière symétrique, et l'on évitera des incohérences au sein de la coopération internationale, telles que le fait de donner à un Etat requérant, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, des documents qu'il ne pourrait pas obtenir s'il faisait une demande d'entraide judiciaire.

En conséquence, la coopération sera possible au sens de toutes les parties de l'EIMP, que l'infraction porte sur des impôts directs ou indirects. Il faudra cependant qu'une CDI prévoyant l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale (c'est-à-dire une CDI répondant aux exigences de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE) soit en vigueur avec la Suisse.

Puisque ces conventions permettent l'échange de renseignements, à des fins fiscales, avec les Etats concernés en cas de soustraction d'impôt, il ne se justifie guère de continuer à restreindre l'entraide judiciaire aux cas d'escroquerie fiscale, d'autant plus qu'en droit interne, ce n'est pas uniquement la fraude fiscale qui est punissable, mais aussi la soustraction d'impôt. Si cette dernière ne donne aujourd'hui pas lieu à l'entraide judiciaire, ce n'est pas parce que le principe de double incrimination n'est pas respecté, mais bien en raison d'une décision politique (en matière financière). La soustraction d'impôt est punie d'une amende, en sa qualité d'infraction de nature administrative à la législation fiscale, tandis que la fraude fiscale est une infraction pénale de droit commun, passible d'une amende ou d'une peine privative de liberté. Il est à noter que les conditions auxquelles une demande d'entraide doit être acceptée subsisteront. La demande devra être concrète et fondée. Il sera toujours possible de refuser la demande, sur la base de l'art. 4 EIMP ou d'un accord international, si l'infraction invoquée est d'importance mineure.

Le principe selon lequel les infractions fiscales ne donnent pas lieu à la coopération ne sera pas aboli. Il restera des Etats avec lesquels l'entraide sera restreinte en matière fiscale. Dans le domaine d'application de l'EIMP, ce seront ceux avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de nouvelle convention, ni révisé la convention existante. Mais le rapport sera inversé entre ce principe et les exceptions. Il convient donc de restructurer l'article et d'adapter l'al. 3 sur le plan rédactionnel. La deuxième phrase de l'al. 3, c'est-à-dire la norme autorisant la coopération, devient un al. 4, composé des let. a et b actuelles et d'une nouvelle let. c. Les let. a et b ne deviennent pas superflues et ne doivent pas être biffées, car elles n'ont ni le même champ d'application, ni le même destinataire que la nouvelle disposition.

La let. c nomme explicitement les infractions en matière de change comme donnant lieu à l'entraide judiciaire. Cela correspond à la systématique des instruments européens de coopération, qui les comptent parmi les infractions fiscales²⁶. Elles recouvrent les violations de dispositions relatives au change. La mention de ces infractions permet d'assurer que l'extension contrôlée de la coopération fiscale que souhaite le Conseil fédéral est en harmonie avec le standard fixé depuis de longues années par le Conseil de l'Europe. La disposition satisfait donc au principe de l'unité et de la transparence du droit. Les conditions qui s'appliquent à la coopération et que précise l'EIMP demeureront les mêmes qu'aujourd'hui. En particulier, des mesures

²⁶ Voir ch. 3

de contrainte telles que celles que nécessite la production de documents bancaires ne pourront être ordonnées en Suisse que si l'acte qui justifie la demande d'entraide y est également punissable. Si ce n'est pas le cas, les mesures de contrainte ne pourront pas être ordonnées, en raison du principe de la double incrimination, mais d'autres mesures d'entraide resteront possibles, par exemple la notification des actes de procédure.

Art. 64, al. 1a, EIMP (mesures de contrainte)

Pour réaliser l'extension contrôlée de l'entraide judiciaire en matière fiscale que souhaite le Conseil fédéral, il faut créer la base légale qui permettra de mettre en œuvre les mesures de contrainte demandées par la voie de l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'un impôt direct.

A l'art. 64, un nouvel al. 1a statuera donc que les mesures d'entraide judiciaire qui impliquent la contrainte prévue par le droit de procédure sont admises lorsque l'acte qui fait l'objet de la demande de l'Etat étranger est une soustraction d'impôt. Il sera par conséquent possible d'accorder l'entraide judiciaire dans les cas de soustraction d'impôts directs lorsque l'entraide nécessitera des mesures de contrainte, comme lorsqu'il s'agit de produire de documents bancaires. Il faudra bien sûr que les faits à la base de la demande soient punissables à la fois en Suisse et dans l'Etat étranger. Deux catégories d'Etats pourront bénéficier de cette disposition: ceux avec qui la Suisse a conclu une CDI qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt²⁷ et les Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe qui prévoient une obligation d'accorder l'entraide en cas de soustraction d'impôts directs, notamment le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne sur l'entraide judiciaire en matière pénale (let. b)²⁸.

Art. 67, al. 2, let. c et d, EIMP (réserve de la spécialité)

Cet article décrit dans quelle mesure l'Etat requérant peut utiliser les informations et les moyens de preuve obtenus de la Suisse par la voie de l'entraide judiciaire. Le principe applicable est que l'utilisation des renseignements obtenus n'est admise que dans les procédures qui visent la poursuite d'une infraction donnant lieu à l'entraide judiciaire.

Dans le cadre de l'extension contrôlée de l'entraide judiciaire en matière fiscale, l'Etat requérant pourra utiliser les informations et les moyens de preuve qu'il aura obtenus en vue de la poursuite de toutes les infractions fiscales si les conditions fixées à l'art. 3, al. 4, let. c, sont remplies.

L'al. 2 actuel de l'art. 67 règle les modalités d'application et prévoit que l'Etat requérant doit demander l'approbation de l'Office fédéral de la justice s'il veut utiliser les informations reçues dans un autre but, c'est-à-dire dans une procédure autre que celle qui avait motivé la demande. Les let. a et b contiennent les exceptions, qui sont les cas où le lien avec la demande initiale est si étroit qu'il se justifie de renoncer à l'approbation de l'office.

²⁷ Voir à ce sujet le nouvel art. 3, al. 4, let. c, EIMP

²⁸ Voir aussi le ch. 3.2

Le projet prévoit de faire de nouvelles exceptions (let. c et d) dans les cas où les faits à l'origine de la demande de l'Etat requérant donnent lieu à l'entraide judiciaire. Concrètement, il s'agit de l'utilisation de documents obtenus par voie d'entraide à des fins de taxation fiscale ou de rappel d'impôt à l'étranger. L'extension de l'assistance administrative arrêtée par le Conseil fédéral implique que l'Etat requis peut utiliser les informations reçues non seulement dans une procédure pénale en matière fiscale mais aussi dans une procédure de rappel d'impôt. Dans ces conditions, il n'est pas justifié, du point de vue du Conseil fédéral, de prévoir une réglementation plus stricte en matière d'entraide judiciaire et notamment d'exiger de l'autorité requérante qu'elle se procure une autorisation spéciale si elle veut utiliser les documents reçus pour poursuivre une infraction fiscale à des fins de taxation ou de rappel d'impôt. Seuls les Etats avec lesquels la Suisse a conclu une CDI de nouvelle génération (let. c) et les Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe qui prévoient une obligation d'accorder l'entraide en cas d'infraction fiscale, notamment le Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne sur l'entraide judiciaire en matière pénale, (let. d) pourront utiliser sans cette restriction les documents obtenus par voie d'entraide²⁹.

Art. 110c EIMP (disposition transitoire)

Les adaptations de la loi que propose le Conseil fédéral s'appliqueront aux faits commis après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions.

Le principe pénal de non-rétroactivité ne s'applique pas au domaine de l'entraide judiciaire internationale, car l'EIMP ne contient pas des normes pénales matérielles mais uniquement des dispositions de procédure. Il s'agit cependant ici de coopération portant sur des faits qui, tout en étant punissables, ne donnent aujourd'hui pas lieu à l'entraide judiciaire. Les clients étrangers des établissements financiers suisses y ont déposé leur fortune en se reposant sur le droit suisse applicable. Il convient de renoncer à la rétroactivité en considération de ces cas. En outre, si les faits commis avant l'entrée en vigueur de ce projet ne peuvent pas être poursuivis pénalement, cela n'exclura pas que les informations obtenues puissent être utilisées à des fins de taxation fiscale en relation avec une période fiscale antérieure.

On s'est demandé s'il fallait lier l'applicabilité des nouvelles normes à un moment précis, antérieur ou postérieur, tel que l'entrée en vigueur de la CDI applicable en l'espèce. Cette idée a toutefois été rejetée. Les règles auraient été différentes pour chaque pays et donc plus complexes tant pour l'autorité chargée d'appliquer le droit que pour le sujet de droit.

²⁹ Voir aussi le ch. 3.2

3 Reprise des protocoles additionnels aux conventions du Conseil de l'Europe

3.1 Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition (STE n° 098)

3.1.1 Contexte

La Convention européenne d'extradition du 13 décembre 1957³⁰, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967, ne prévoit pas d'obligation d'extrader dans le domaine fiscal. Son art. 5 stipule qu'en cas d'infraction fiscale, l'extradition est accordée seulement s'il en a été ainsi décidé entre parties contractantes. Les infractions fiscales visées sont des violations du droit pénal en matière de taxes et impôts, de droits de douane et de change.

Le Deuxième Protocole additionnel du 17 mars 1978 à la Convention européenne d'extradition³¹ déroge à cette disposition. Son titre II reprend les termes de l'art. 5 de la convention mais en fait une obligation. Les infractions fiscales deviennent un motif d'extradition (art. 2), au même titre que les infractions de droit commun. Les parties contractantes doivent donc accorder l'extradition lorsque l'infraction fiscale punissable selon le droit de l'Etat requérant (soit une violation du droit en matière de taxes et impôts, de douane et de change) est aussi punissable selon le droit de l'Etat requis. Cette norme s'applique qu'il existe ou non une entente à ce sujet entre les deux Etats. Le Protocole additionnel donne cependant aux Etats parties la possibilité de ne pas accepter le Titre II, ou de l'accepter seulement en ce qui concerne certaines infractions ou catégories d'infractions mentionnées à l'art. 2³².

La Suisse a ratifié ce texte le 11 mars 1985, mais en l'assortissant d'une réserve. Comme le statue l'arrêté fédéral du 13 décembre 1984³³, la Suisse a déclaré qu'elle n'appliquerait pas le titre II. Elle a émis cette réserve dès la signature du protocole additionnel.

3.1.2 Situation juridique actuelle

L'EIMP exclut expressément l'extradition pour infraction fiscale à son art. 3, al. 3. A la base de ce principe se trouve l'idée qu'un Etat n'a pas à protéger des recettes fiscales d'un autre Etat. Cependant, ce précepte s'est progressivement assoupli en Europe à mesure que la criminalité des affaires, lorsqu'elle implique d'éluder l'impôt ou de ses soustraire à l'impôt, se révélait propre à mettre en danger sérieusement l'Etat³⁴.

La Suisse a aboli, en faveur des Etats membres de l'UE, l'interdiction d'extrader dans le domaine des impôts indirects au titre de l'association aux accords de Schen-

³⁰ RS 0.353.1

³¹ RS 0.353.12

³² Voir l'art. 9, par. 2, du Protocole additionnel

³³ Art. 1, al. 1, let. b, de l'arrêté fédéral du 13 décembre 1984 (RO 1985 712)

³⁴ Message du Conseil fédéral du 31 août 1983 (FF 1983 IV 129, ch. 322)

gen. La Convention d'application de l'Accord de Schengen (CAAS)³⁵ prévoit l'obligation d'extrader les personnes poursuivies pour infraction en matière de fiscalité indirecte. La Convention d'extradition de l'UE de 1996³⁶, qui devrait être reprise à titre d'acquis de Schengen mais que la Suisse n'est pas encore tenue d'appliquer à l'heure actuelle, aurait les mêmes conséquences pour notre pays. Elle prévoit une extradition obligatoire applicable à tous les types d'infractions fiscales. Les Etats parties ont toutefois la possibilité de déclarer de manière unilatérale qu'ils n'accorderont l'extradition au titre d'une infraction fiscale que pour des faits susceptibles de constituer une infraction en matière d'accises, de taxe à la valeur ajoutée ou de douane - c'est-à-dire d'impôts indirects (art. 6, par. 3). La Suisse a émis une déclaration en ce sens dans la perspective de l'entrée en vigueur de cette convention³⁷. L'extradition demeurera donc exclue en matière d'impôts directs.

L'interdiction d'extrader est aussi assouplie dans le Traité d'extradition entre la Suisse et les Etats-Unis³⁸, qui fait des infractions fiscales un motif facultatif de refus de l'extradition.

3.1.3 Retrait de la réserve fiscale

Le Conseil fédéral veut étendre la coopération en matière d'infractions fiscales dans les relations avec les Etats avec lesquels la Suisse applique une CDI qui répond aux exigences de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE. Il propose une modification en ce sens de l'art. 3, al. 3, EIMP³⁹. Mais dans le droit fil de cette décision, il s'impose d'élargir aussi l'entraide à l'égard des Etats parties au protocole additionnel du Conseil de l'Europe, afin d'atteindre ici aussi le standard international ou européen. Tous n'ont pas conclu avec la Suisse une CDI de nouvelle génération. De plus, le protocole additionnel va au-delà du domaine d'application des CDI, car il s'étend à toutes les dispositions régissant les taxes et impôts, la douane et le change. Au vu de la nouvelle politique de la Suisse concernant les affaires fiscales et de l'évolution du droit en Europe, il n'est plus possible de justifier la restriction qui a eu cours jusqu'à maintenant. Aucun autre Etat partie au protocole additionnel n'a exclu l'extradition pour infraction fiscale⁴⁰. Or il s'impose, au nom des valeurs communes que défendent les membres du Conseil de l'Europe et de l'étroit partenariat qui les lie, d'unifier les règles qui s'appliquent dans le domaine fiscal. Nous proposons donc de retirer la réserve faite par la Suisse au titre II du protocole addi-

³⁵ Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, du 19 juin 1990 (JO L 239 du 22.9.2000, p. 19; art. 63 en relation avec l'art. 50)

³⁶ Convention du 27 septembre 1996 relative à l'extradition entre les États membres de l'Union européenne (JO C 313 du 23.10.1996, p. 12)

³⁷ Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen; RS **0.362.31** (déclaration faisant suite au procès-verbal des négociations)

³⁸ Traité d'extradition du 14 novembre 1990 entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique (RS **0.353.933.6**; art. 3, par. 3)

³⁹ Voir ch. 2

⁴⁰ Etat des ratifications et déclarations sous: <http://conventions.coe.int/>

tionnel. Cela permettra à la Suisse d'extrader à l'avenir des personnes pour des infractions fiscales punissables d'une peine privative de liberté d'un an au moins.

3.2 Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (STE n° 099)

3.2.1 Contexte

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959⁴¹, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967, donne aux Etats parties la possibilité de refuser l'entraide judiciaire en cas d'infraction fiscale (art. 2, let. a).

Le protocole additionnel du 17 mars 1978 modifie et complète la convention sur plusieurs points. Il supprime la possibilité de refuser l'entraide judiciaire pour les infractions fiscales et étend la coopération dans les domaines de l'exécution des peines et mesures similaires et de la communication réciproque des peines antérieures. A l'exception de l'entraide en matière fiscale, il prévoit des engagements que la Suisse a déjà pris vis-à-vis des Etats voisins⁴².

La Suisse a signé le protocole le 17 novembre 1981 mais en se réservant le droit de n'accepter le titre I, consacré à la coopération en cas d'infraction fiscale, que dans la mesure où l'infraction fiscale constituerait une escroquerie en matière de contributions selon sa propre législation⁴³. La réserve se modelait sur l'art. 3, al. 3, EIMP, que les Chambres fédérales venaient d'approuver au terme de longs débats, le 20 mars 1981.

En août 1983, le Conseil fédéral a soumis au Parlement le protocole additionnel pour approbation, avec la réserve émise lors de la signature⁴⁴. Les Chambres ont refusé la réserve. Le Conseil national a décidé, le 4 juin 1984, d'approuver le protocole à l'exception du titre I. Le Conseil des Etats s'est rallié à cette décision le 24 septembre 1985⁴⁵. Le Conseil fédéral a finalement renoncé à la ratification, pour des raisons politiques, et a décidé de présenter le moment venu un nouveau message de ratification aux Chambres fédérales⁴⁶.

3.2.2 Situation juridique actuelle

Le protocole additionnel a été ratifié par 40 Etats du Conseil de l'Europe. Trois Etats extra-européens y ont adhéré (Israël, Chili, Corée). A part la Suisse, Andorre, la Bosnie et Herzégovine, le Liechtenstein, Malte, Monaco et Saint-Marin n'ont pas ratifié ce texte⁴⁷.

⁴¹ RS 0.351.1

⁴² Voir ch. 3.2.4

⁴³ Etat des ratifications et déclarations sous: <http://conventions.coe.int/>

⁴⁴ Message du Conseil fédéral du 31 août 1983 (FF 1983 IV 129, annexe 1, p. 161)

⁴⁵ BO 1985 N 1794-95; arrêté fédéral du 4 octobre concernant un Protocole additionnel du Conseil de l'Europe dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale (FF 1985 II 1383)

⁴⁶ Décision présidentielle du 30 décembre 1985

⁴⁷ Etat: mars 2012

L'EIMP exclut la coopération en matière fiscale, mais prévoit des exceptions:

- La Suisse peut accorder l'entraide judiciaire accessoire (c'est-à-dire aider à l'administration des preuves) en cas d'escroquerie en matière fiscale, selon l'art. 3, al. 3, let. a. L'ordonnance sur l'entraide pénale internationale (OEIMP)⁴⁸ précise la notion d'escroquerie en matière fiscale et décrit les conditions de la coopération à son art. 24. Il n'est pas possible de rejeter une demande pour le seul motif que le droit suisse n'impose pas le même genre de contributions ou ne contient pas le même type de réglementation en matière de contributions (art. 24, al. 2, OEIMP). Mais une assistance peut être accordée lorsqu'il ressort clairement de la demande que les éléments constitutifs de l'infraction en cause sont réunis d'après le droit suisse⁴⁹.
- En cas d'escroquerie fiscale qualifiée dans le domaine des impôts indirects (importation, exportation et transit de produits), l'art. 3, al. 3, let. b, autorise une coopération pleine et entière avec les autorités judiciaires étrangères.
- Il est possible d'accorder l'entraide en cas d'infraction fiscale si elle vise à décharger la personne poursuivie, en vertu de l'art. 63, al. 5, EIMP.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la Suisse peut appliquer les dispositions relatives à l'escroquerie fiscale même si aucun accord international ne prévoit d'obligation de le faire. Ce qui est déterminant, c'est le fait que le droit suisse soit plus favorable à l'entraide que le droit conventionnel⁵⁰.

Il existe une autre exception en faveur de l'UE. La Suisse a pris des engagements en matière d'entraide judiciaire dans le domaine fiscal dans le cadre des accords bilatéraux II et plus particulièrement de l'accord d'association à Schengen⁵¹ et de l'accord sur la lutte contre la fraude^{52 53}. Elle avait déjà contracté l'obligation d'accorder l'entraide judiciaire en cas d'escroquerie fiscale aux autorités italiennes⁵⁴.

3.2.3 Ratification du protocole additionnel (sans réserve fiscale)

La modification proposée de l'art. 3, al. 4, EIMP consiste à élargir l'entraide judiciaire dans le domaine de la fiscalité directe et indirecte vis-à-vis des Etats avec lesquels une CDI de nouvelle génération est en vigueur⁵⁵ et permet de coopérer avec ces Etats dans les cas touchant le change. Elle va donc plus loin en matière de fiscalité que les accords conclus avec les Etats de l'UE car l'art. 50 CAAS⁵⁶ et l'art. 2 de

⁴⁸ Ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide pénale internationale (Ordonnance sur l'entraide pénale internationale, OEIMP); RS **351.11**

⁴⁹ Voir ch. 1.2 (directives : ch. 2.3.3)

⁵⁰ Directives : ch. 2.6.2

⁵¹ RS **0.362.31**

⁵² RS **0.351.926.81**

⁵³ Voir ch. 3.2.3

⁵⁴ RS **0.351.945.41** (art. II, par. 3)

⁵⁵ Voir ch. 1.1

⁵⁶ Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, du 19 juin 1990 (JO L 239 du 22.9.2000, p. 19)

l'accord sur la lutte contre la fraude restreignent l'obligation d'accorder l'entraide aux impôts indirects. Ce n'est que lorsque le Protocole de 2001 à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'UE⁵⁷ entrera en vigueur pour la Suisse que l'entraide judiciaire sera en principe étendue aux impôts directs et impliquera la coopération en cas de violation de dispositions en matière de taxes et impôts, de douane et de change⁵⁸. Sur la base d'une solution négociée dans le cadre des négociations relatives à Schengen, la Suisse n'en aurait pas moins la possibilité de refuser des demandes de perquisition et de saisie (de documents bancaires par ex.) portant sur des soustractions d'impôt dans le domaine de la fiscalité directe⁵⁹.

Il convient, dans le cadre de la modification de l'EIMP, que la Suisse étende aussi l'entraide judiciaire en matière fiscale aux Etats parties au protocole additionnel du Conseil de l'Europe. Les valeurs communes que nous défendons et l'étroit partenariat qui nous lie depuis longtemps aux Etats membres du Conseil de l'Europe sont une bonne raison pour que la Suisse se conforme au standard de ce dernier et accorde l'entraide judiciaire en cas d'infraction fiscale.

C'est pourquoi le Conseil fédéral propose de ratifier le protocole additionnel, sans réserve relative au titre I (infractions fiscales). Il faut se garder, tout particulièrement, de lier l'entraide judiciaire en matière fiscale à une valeur limite comme dans la CAAS (art. 50, par. 4) et dans l'accord sur la lutte contre la fraude (art. 3). Limiter la coopération à des cas dans lesquels le montant ou la valeur soustraite au fisc atteint un certain seuil serait très mal perçu sur le plan international car aucun Etat partie au protocole additionnel n'a émis de telle réserve⁶⁰. Le Protocole de 2001 à la convention de l'UE relative à l'entraide judiciaire en matière pénale, qui n'est pas encore entré en vigueur, supprimera la valeur seuil fixée par l'art. 50, al. 4, CAAS pour la coopération⁶¹, et les instruments les plus récents de l'Union européenne en la matière ne prévoient plus non plus de montant limite. Il faut aussi considérer qu'un cas de peu d'importance pour la Suisse peut être apprécié autrement par un Etat ayant des difficultés économiques. Le simple fait qu'un Etat dépose une demande d'entraide judiciaire indique en soi l'importance qu'il y attache⁶².

⁵⁷ Protocole du 16 octobre 2001 à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne (JO C 326 du 21.11.2001, p. 2). Il est entré en vigueur le 5 octobre 2005 pour les huit premiers Etats membres; par la suite, l'entrée en vigueur dépend de chaque ratification. Il n'est pas encore applicable à la Suisse, non plus que son art. 8, qui fait partie de l'acquis de Schengen.

⁵⁸ L'art. 8 du protocole de 2001 abroge l'art. 50 CAAS

⁵⁹ Art. 51 CAAS en relation avec la déclaration de la Suisse concernant l'entraide judiciaire en matière pénale dans l'acte final de l'accord d'association à Schengen (RS **0.362.31**)

⁶⁰ Ratifications et déclarations sous:

<http://conventions.coe.int/Treaty/Commun/QueVoulezVous.asp?NT=099&CM=1&DF=03/10/2011&CL=GER>

⁶¹ Art. 8, par. 3

⁶² Par ex. ATF 1A.247/2004 du 25 novembre 2004, consid. 2.2 (montant délictueux: 1100 euros; Etat requérant: Estonie)

3.2.4

Dispositions essentielles du protocole additionnel

Le protocole additionnel a été largement commenté dans le premier message du Conseil fédéral proposant sa ratification, daté du 31 août 1983⁶³. Comme ce texte n'est pas disponible sur le site de la Feuille fédérale, nous rappellerons ici l'essentiel des quatre titres. Les intitulés n'existent pas dans le protocole et ont été ajoutés uniquement pour la compréhension du lecteur.

Titre I - Infractions fiscales

Art. 1

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale permet aux Etats parties de refuser l'entraide si la demande se rapporte à des infractions considérées par l'Etat requis comme des infractions fiscales (art. 2, let. a). L'art. 1 du protocole additionnel a pour objet de supprimer cette possibilité. Chaque Etat partie peut se réserver le droit, au moment de la signature ou de la ratification du protocole, d'exclure certaines catégories d'infractions (art. 8, par. 2). La notion d'infraction fiscale n'est définie ni dans la convention, ni dans le protocole. A ce sujet, le rapport explicatif se réfère à l'art. 5 de la Convention européenne d'extradition, qui décrit les infractions fiscales comme des infractions « en matière de taxes et impôts, de douane et de change »⁶⁴. Le deuxième protocole additionnel à cette convention reprend d'ailleurs cette formule⁶⁵. L'art. 2, par. 2, du protocole à la convention d'entraide judiciaire livre un autre indice de cette interprétation: une demande d'entraide ne peut pas être rejetée pour le motif que la législation de la partie requise ne contient pas le même type de réglementation en matière de taxes et impôts, de douane et de change que la législation de la partie requérante. D'ailleurs, la clause sur les réserves (art. 8, par. 2, let. a) est formulée de manière similaire à celle du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition⁶⁶.

Art. 2

Cette disposition décrit à quelles conditions il faut admettre qu'il y a double incrimination lorsqu'une perquisition ou une saisie d'objets est nécessaire pour exécuter une demande d'entraide. Le *par. 1* fixe le principe: si un Etat partie exige la double incrimination de l'infraction motivant la commission rogatoire aux fins de perquisition ou saisie d'objets, cette exigence est considérée comme remplie, en cas d'infraction fiscale, si celle-ci est punissable selon la loi de la partie requérante et correspond à une infraction de même nature selon la loi de la partie requise. Le *par. 2* précise ce principe en interdisant à l'autorité requise de rejeter la demande parce que sa législation n'impose pas le même type de taxes ou impôts, ou ne

⁶³ FF 1983 IV 129, ch. 33

⁶⁴ Rapport explicatif relatif au Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, ch. 12; <http://conventions.coe.int/Treaty/fr/Reports/Html/099.htm>

⁶⁵ RS 0.351.12; art. 2

⁶⁶ Voir l'art. 9, par. 2, let. b, du Deuxième Protocole à la Convention européenne d'extradition (RS 0.351.12)

contient pas le même type de réglementation en matière de taxes et impôts, de douane et de change que celle de l'Etat requérant.

Cette disposition est importante pour la Suisse en ce sens qu'elle a déclaré, lors de la ratification de la convention, qu'elle soumettait l'exécution d'une commission rogatoire exigeant l'application d'une mesure coercitive quelconque à l'exigence de la double incrimination⁶⁷.

Titre II - Entraide judiciaire concernant l'exécution des peines et les mesures analogues

Art. 3

La Convention d'entraide judiciaire en matière pénale exclut toute entraide relative à l'exécution des décisions pénales (art. 1, par. 2). La raison principale en est qu'elle ne s'applique qu'aux procédures devant les autorités judiciaires et que les mesures d'exécution relèvent dans certains pays de la compétence des autorités administratives.

Le but du protocole additionnel n'est pas de créer un accord sur l'exécution mais de favoriser l'échange d'informations liées à ce domaine. Il élargit le champ d'application de la convention d'une part à la notification des actes visant l'exécution d'une peine ou d'une mesure analogue, telle que le recouvrement d'une amende ou le paiement des frais de procédure (art. 3, let. a), d'autre part à certaines mesures relatives à l'exécution d'une peine (sursis, libération conditionnelle, renvoi du début d'exécution de la peine, etc.; art. 3, let. b). Il s'agit de rendre possible la communication à une personne condamnée se trouvant à l'étranger de renseignements tels que le début de la peine, la modification de règles de conduite en cas de sursis ou la révocation d'une libération conditionnelle.

Si les documents à remettre émanent d'une autorité non judiciaire ou que les mesures aient été ordonnées par une autorité non judiciaire, la disposition ne s'applique que si l'Etat concerné a déclaré, conformément à l'art. 24 de la convention, qu'il considèrerait cette autorité comme une autorité judiciaire.

Cette norme n'est pas une nouveauté pour la Suisse. Elle correspond largement aux art. 63, al. 3, let. c, et 94, al. 4, EIMP. On en trouve aussi à peu près l'équivalent dans les accords complémentaires qu'elle a conclus avec l'Autriche⁶⁸, l'Allemagne⁶⁹, la France⁷⁰ et l'Italie⁷¹.

⁶⁷ Réserve de la Suisse relative à l'art. 5, par. 1, de la Convention d'entraide judiciaire en matière pénale (RS **0.351.1**) ; art. 3 de l'arrêté fédéral du 27 septembre 1966 (RO **1967** 849)

⁶⁸ Accord du 13 juin 1972 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue de compléter la convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et de faciliter son application (RS **0.351.916.32**; art. I, par. 3)

⁶⁹ Accord du 13 novembre 1969 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et de faciliter son application (RS **0.351.913.61**; art. I)

⁷⁰ Accord du 28 octobre 1996 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (RS **0.351.934.92**; art. I, par. 2)

Titre III - Communication de renseignements relatifs au casier judiciaire

Art. 4

La Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale prévoit à l'art. 22 que les parties se communiquent automatiquement, au moins une fois par an, des données pénales relatives à leurs ressortissants (c'est-à-dire les condamnations et les mesures inscrites au casier judiciaire). L'art. 4 du protocole additionnel complète cette disposition en prévoyant la transmission, sur demande, d'une copie de sentence ou d'une mesure postérieure, par exemple, ou d'autres renseignements concernant le cas en question. Ces informations doivent transiter par les ministères de la justice. Le but est de permettre à l'Etat partie requérant de déterminer plus facilement s'il doit ordonner des mesures selon son droit suite au jugement étranger.

Cette règle n'est pas nouvelle pour la Suisse. Elle se recoupe avec les principes de l'art. 63 EIMP et les dispositions convenues avec l'Autriche⁷², l'Allemagne⁷³, la France⁷⁴ et l'Italie⁷⁵.

Titre IV - Clauses finales

Le protocole additionnel a des clauses finales analogues à celles d'autres conventions du Conseil de l'Europe. Elles règlent la procédure d'entrée en vigueur du protocole (art. 5), les modalités d'adhésion (art. 6), le champ d'application territorial (art. 7) et la dénonciation du protocole (art. 11). Ce titre contient en outre une clause sur les réserves (art. 8), une disposition sur les relations entre le protocole additionnel et les conventions d'entraide bilatérales ou multilatérales (art. 9), une clause de règlement des différends (art. 10) et les obligations de notification du Secrétariat général du Conseil de l'Europe (art. 12). Ces dispositions ne donnent lieu à aucun commentaire.

4 Conséquences

4.1 Pour la Confédération et les cantons

L'extension proposée de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale occasionnera un surcroît de travail aux autorités compétentes de la Confédération et des cantons. Ce sera surtout le cas dans le domaine de l'entraide accessoire en relation avec des procédures étrangères pour soustraction d'impôt. Dans le domaine de l'extradition, c'est la fraude fiscale qui sera au premier plan. En droit suisse, la soustraction d'impôt n'est pas passible d'une peine privative de liberté et ne donne

⁷¹ Accord du 10 septembre 1998 entre la Suisse et l'Italie en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et d'en faciliter l'application (RS **0.351.945.41**; art. II, par. 2)

⁷² RS **0.351.916.32**; art. XIV, par. 2

⁷³ RS **0.351.913.61**; art. XIII, par. 2

⁷⁴ RS **0.351.934.92**; art. XIX, par. 2

⁷⁵ RS **0.351.945.41**; art. XXVII

donc lieu à extradition que si elle est liée à d'autres infractions. Il n'existe d'exceptions que dans certains domaines de la fiscalité indirecte, en présence de circonstances aggravantes⁷⁶. Cette situation juridique pourrait changer dans le cadre de la révision du droit pénal fiscal. Le coût supplémentaire engendré et ses conséquences financières pour les autorités fédérales et cantonales dépendent du nombre et de la complexité des demandes qui viendront de l'étranger et du temps nécessaire pour les traiter en Suisse; il n'est pas possible d'en faire une estimation à l'heure actuelle.

4.2 Pour l'économie

L'extension de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale, telle que nous la proposons, est un pas important. La Suisse recevra sans doute davantage de demandes d'entraide judiciaire fondées sur des procédures pour soustraction d'impôt de la part des Etats qui sont membres du Conseil de l'Europe ou qui ont conclu une CDI de nouvelle génération avec la Suisse. Néanmoins, il n'en résultera pas une érosion massive de l'emploi ou de l'attrait financier de la Suisse. La coopération des autorités judiciaires dans le domaine de la délinquance fiscale complète l'assistance que se prêtent les autorités administratives. Si celles-ci peuvent collaborer dans des cas de soustraction d'impôt, en application des nouvelles CDI, il est logique que les autorités judiciaires aient aussi cette possibilité. Les conséquences de la nouvelle stratégie du Conseil fédéral devraient rester globalement neutres pour la Suisse. A court terme, il se peut que les clients étrangers des banques suisses soient désécurisés et retirent leurs capitaux, ce qui pourrait porter préjudice à l'attrait de la Suisse, dans une certaine mesure. Mais à moyen et long terme, le secteur financier se trouvera consolidé. Un cadre juridique clair ne peut que faire des banques suisses des partenaires fiables. Cela accroîtra leur compétitivité et sera un atout à la fois en termes d'emploi et pour le secteur financier. Le rayonnement de la place financière suisse au plan international en sera accru, ce qui répond à un objectif majeur de la politique économique extérieure de la Suisse.

5 Relation avec le programme de la législature

Ce projet est annoncé dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015⁷⁷.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

La modification de loi proposée se fonde sur les art. 54, al. 1, et 173, al. 2, Cst.⁷⁸.

⁷⁶ Cf. par ex. la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS **641.20**; art 97, al. 2) et la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS **631.0**; art. 118, al. 3)

⁷⁷ FF **2012** 349, 428 et 479 s

Le retrait de la réserve fiscale concernant le protocole additionnel du Conseil de l'Europe en matière d'extradition et la ratification de celui relatif à l'entraide judiciaire en matière pénale se fondent sur l'art. 54, al. 1, Cst., qui confère la compétence des affaires étrangères - et donc de conclure des traités internationaux - à la Confédération. Le Conseil fédéral signe les traités internationaux et les soumet à l'approbation de l'Assemblée fédérale (art. 184, al. 2, Cst.). Le retrait d'une réserve relative à un traité est assimilable à une modification de traité et nécessite à ce titre l'approbation du Parlement, dont la compétence à cet égard est fixée à l'art. 166, al. 2, Cst.

6.2 Forme de l'acte

Aux termes de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux sont soumis au référendum facultatif lorsqu'ils contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales. L'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement⁷⁹ définit les dispositions fixant des règles de droit comme des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Les dispositions importantes sont celles qui doivent être édictées sous forme de loi fédérale, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst.

Les deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe qu'il s'agit ici de reprendre contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit. Ils créent l'obligation, pour la Suisse, de coopérer dans des cas d'infraction fiscale. Le retrait de la réserve relative au titre I du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'extradition entraînera une obligation d'extrader dans des cas d'infraction fiscale. En ratifiant le Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale, la Suisse s'engagera à accepter les demandes d'entraide motivées par une infraction fiscale et à accomplir des tâches relatives à la notification dans le domaine de l'exécution des peines. Ces engagements auront des conséquences sur les droits et les devoirs des particuliers et conféreront aux autorités concernées les compétences correspondantes. Les dispositions des protocoles doivent en outre être considérées comme importantes: elles devraient être édictées au niveau de la loi si elles étaient transposées en droit interne, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation des protocoles sera donc sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

6.3 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

Le projet vise à modifier les dispositions légales relatives à l'entraide judiciaire dans le domaine fiscal de façon à aligner celle-ci sur l'assistance administrative en matière fiscale. Dans le droit fil de cette modification de loi, il s'agit également de combler une lacune de la coopération dans le domaine fiscal vis-à-vis des Etats ayant

⁷⁸ RS 101

⁷⁹ RS 171.10

conclu une CDI de nouvelle génération et des Etats parties aux instruments du Conseil de l'Europe: la reprise de deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe dans les domaines de l'extradition et de l'entraide judiciaire en matière pénale permettra à la Suisse de hausser sa politique en matière d'entraide au niveau du standard européen. Le projet est donc en harmonie avec le droit européen. Pour les détails, nous renvoyons au ch. 1.5. Les règles proposées suivent également la même ligne que les conventions multilatérales les plus récentes conclues dans un contexte non européen⁸⁰.

⁸⁰ Voir par ex. la Convention des Nations Unies du 15 novembre 2000 contre la criminalité transnationale organisée (RS **0.311.54**; art. 18, par. 22) ou la Convention des Nations Unies du 31 octobre 2003 contre la corruption (RS **0.311.56**; art. 46, par. 22)

Droit en vigueur	Avant-projet
<p>RS 351.1</p> <p>Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP)</p>	<p>RS 351.1</p> <p>Loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP)</p> <p>Modification</p>
<p>Art. 3 Nature de l'infraction</p> <p>³ La demande est irrecevable si la procédure vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. Toutefois, il peut être donné suite:</p> <p>a. à une demande d'entraide au sens de la troisième partie de la présente loi si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale;</p> <p>b. à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de la présente loi si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif.</p>	<p>³ La demande est irrecevable si la procédure vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales ou contrevient à des mesures de politique monétaire, commerciale ou économique. L'al. 4 est réservé.</p> <p>⁴ Il est donné suite:</p> <p>a. à une demande d'entraide au sens de la troisième partie de la présente loi si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale;</p> <p>b. à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de la présente loi si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif;</p> <p>c. à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de la présente loi si:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. la procédure vise une infraction en matière de taxes et impôts, de douane et de change, et que 2. une convention contre les doubles impositions qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale est en vigueur avec l'Etat requérant.
<p>Art. 64 Mesures de contrainte</p> <p>¹ Les mesures visées à l'art. 63 et qui impliquent la contrainte prévue par le droit de procédure ne peuvent être ordonnées que si l'état de fait exposé dans la demande correspond aux éléments objectifs d'une infraction</p>	

<p>réprimée par le droit suisse. Elles sont exécutées conformément au droit suisse.</p>	<p>^{1a} Si l'acte poursuivi à l'étranger est une soustraction d'impôt, les mesures visées à l'al. 1 peuvent être ordonnées:</p> <p>a. si une convention contre les doubles impositions qui prévoit l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et de fraude fiscale est en vigueur avec l'Etat requérant, ou</p> <p>b. si une convention du Conseil de l'Europe qui prévoit une obligation d'accorder l'entraide judiciaire pour l'acte poursuivi s'applique.</p>
<p>Art. 67 Règle de la spécialité</p> <p>¹ Les renseignements et les documents obtenus par voie d'entraide ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigations ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue.</p> <p>² Toute autre utilisation est subordonnée à l'approbation de l'office fédéral. Cette approbation n'est pas nécessaire lorsque:</p> <p>a. les faits à l'origine de la demande constituent une autre infraction pour laquelle l'entraide est susceptible d'être accordée, ou</p> <p>b. la procédure pénale étrangère est dirigée contre d'autres personnes ayant participé à la commission de l'infraction.</p>	<p>² Toute autre utilisation est subordonnée à l'approbation de l'office fédéral. Cette approbation n'est pas nécessaire lorsque :</p> <p>c. les faits à l'origine de la demande constituent une infraction au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, pour laquelle l'entraide est susceptible d'être accordée, ou que</p> <p>d. les faits à l'origine de la demande constituent une infraction au sens de l'art. 3, al. 4, let. c, ch. 1, pour laquelle l'entraide est prévue par la Convention applicable du Conseil de l'Europe.</p>
	<p><i>Art. 110c (nouveau)</i> Disposition transitoire de la modification du</p> <p>Les dispositions de la modification du de la présente loi s'appliquent lorsque les faits à l'origine de la demande ont été commis postérieurement à son entrée en vigueur.</p>