

15.047

Message

relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre (modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale)

du 5 juin 2015

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et mise en œuvre de cette convention (projet de modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale), en vous priant de l'adopter.

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

5 juin 2015

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le 15 octobre 2013, la Suisse a signé la Convention du Conseil de l'Europe et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention). Le présent projet vise l'approbation de la convention, et a pour but de procéder aux modifications de la loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF) nécessaires à sa mise en œuvre.

Contexte

Depuis mars 2009, la Suisse souscrit aux normes internationales en matière d'échange de renseignements dans le domaine fiscal. Compte tenu de l'adhésion de tous les Etats du G20 et de presque tous les Etats membres de l'OCDE à la convention, cette dernière fait de facto partie de la norme internationale. Par son adhésion à la convention, la Suisse confirme son engagement en faveur de la lutte internationale contre la fraude fiscale et la soustraction d'impôts dans le souci de maintenir l'intégrité et la réputation de la place financière suisse.

Contenu du projet

Le champ d'application matériel de la convention peut être aménagé de façon individuelle par des réserves. Le Conseil fédéral propose que la convention s'applique pour la Suisse aux impôts sur le revenu et la fortune.

La convention prévoit les trois formes d'échange de renseignements: l'échange de renseignements sur demande, l'échange spontané de renseignements et l'échange automatique de renseignements.

- L'échange de renseignements sur demande correspond à la norme de l'OCDE reprise par la Suisse en 2009 et figurant depuis dans de nombreuses conventions contre les doubles impositions et de nombreux accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale.*
- Par ailleurs, la convention introduit l'échange spontané de renseignements. Ce type d'échange de renseignements implique que les renseignements ne sont pas communiqués en réponse à une demande préalable mais lorsque l'Etat qui fournit les renseignements présume un intérêt possible d'un autre Etat pour des informations dont il dispose. La convention prévoit cinq cas dans lesquels les renseignements doivent être transmis spontanément.*
- La convention peut également servir de base à l'introduction de l'échange automatique de renseignements (EAR). Il sera toutefois nécessaire de conclure d'autres accords à cette fin; ces derniers devront être approuvés par l'Assemblée fédérale. L'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Multilateral Competent Authority Agreement; MCAA), signé par la Suisse le 19 novembre 2014, est un accord complémentaire de cette nature. La convention constitue la base légale de droit international pour le*

MCAA et est de ce fait une condition nécessaire à l'introduction de l'EAR sur la base du MCAA.

Par ailleurs, la remise directe en Suisse par voie postale de documents émanant d'autorités étrangères et, inversement, la remise directe à l'étranger par voie postale de documents émanant d'autorités suisses devraient être admises. Les autres formes d'assistance administrative prévues dans la convention devraient être exclues par des réserves.

Enfin, une réserve supplémentaire limitera l'application temporelle de la convention pour des délits fiscaux intentionnels passibles de poursuites pénales à une période ultérieure à la signature de la convention par la Suisse.

Sur le fond, la convention offre les bases juridiques matérielles de l'assistance administrative entre la Suisse et les autres parties. Le droit national précise la procédure d'exécution de l'assistance administrative. Les bases légales nécessaires à la mise en œuvre de la convention, notamment celles concernant l'échange spontané de renseignements, doivent être intégrées à la LAAF.

Table des matières

Condensé	5122
1 Présentation de la convention	5125
1.1 Contexte	5125
1.2 Aperçu du contenu de la convention	5126
1.3 Intégration à la stratégie du Conseil fédéral	5128
1.4 Appréciation	5131
2 Rapport avec d'autres traités	5131
3 Résultats de la procédure de consultation	5132
3.1 Généralités	5132
3.2 Résultats de la procédure de consultation	5133
3.3 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation	5134
4 Commentaire des dispositions de la convention	5135
5 Commentaire de la législation d'application	5156
5.1 Présentation	5156
5.2 Commentaire des dispositions de la législation d'application	5156
6 Conséquences de la convention et de la législation d'application	5165
6.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	5165
6.2 Conséquences économiques et fiscales	5166
7 Relation avec le programme de la législature	5166
8 Aspects juridiques	5166
8.1 Constitutionnalité	5166
8.2 Forme de l'acte à adopter	5167
8.3 Délégation de compétences législatives	5167
Arrêté fédéral portant approbation et mise en œuvre de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Projet)	5169
Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale	5179

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte

La convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est née en 1988 d'une collaboration entre le Conseil de l'Europe et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Elle a été ouverte à la signature le 25 janvier 1988 et est entrée en vigueur pour les cinq premiers Etats (Danemark, Etats-Unis d'Amérique, Finlande, Norvège et Suède) le 1^{er} avril 1995. Durant les premières années, le nombre des Etats signataires n'a que peu progressé.

En 2009, la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été révisée dans le but de l'adapter aux évolutions internationales et de permettre aux Etats non membres du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE d'y adhérer. Le protocole d'amendement est entré en vigueur le 1^{er} juin 2011. Dans le présent message, on entend par «convention» la convention amendée par le Protocole du 1^{er} juin 2011.

Au cours de ces dernières années, tant les Etats du G20 que les Etats membres de l'OCDE ont appelé tous les Etats à adhérer à la convention. Le nombre d'Etats signataires de la convention est ainsi passé à 70; la convention est déjà en vigueur dans 48 Etats (état: 1^{er} mai 2015)¹. Tous les Etats du G20 et tous les Etats membres de l'OCDE sont signataires, à l'exception d'Israël². De plus, le champ d'application de la convention a été étendu ces deux dernières années à 15 territoires d'outre-mer et dépendances de la Couronne britannique ainsi qu'à des territoires des Pays-Bas et du Danemark³. L'expression «parties à la convention» désigne les Etats et territoires pour lesquels la convention est entrée en vigueur.

En raison de l'appui dont bénéficie la convention de la part du G20 et de l'OCDE, et de sa large assise d'Etats signataires, l'adhésion à la convention est devenue la norme en matière de coopération internationale dans le domaine fiscal. Le Conseil fédéral a décidé le 9 octobre 2013 de signer la convention; la signature a eu lieu le 15 octobre 2013 au siège de l'OCDE à Paris.

¹ Une liste actualisée de tous les Etats et territoires est disponible sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Tableau des juridictions participantes.

² Israël a toutefois émis une déclaration d'intention en ce sens.

³ Anguilla, Aruba, Bermudes, Curaçao, Gibraltar, Groenland, Guernesey, Iles Caïmans, Iles Féroé, Ile de Man, Iles Turques-et-Caïques, Iles Vierges britanniques, Jersey, Montserrat et Saint-Martin.

1.2

Aperçu du contenu de la convention

Principes généraux

La convention est un instrument complet de coopération multilatérale dans le domaine fiscal. Elle permet aux parties de s'accorder mutuellement une assistance administrative pour un grand nombre d'impôts. Outre l'échange de renseignements, la convention prévoit d'autres formes d'assistance administrative.

La conception modulaire de la convention et la possibilité d'émettre certaines réserves permettent aux Etats d'exclure certaines formes de coopération et d'aménager le champ d'application de façon individuelle. Chaque Etat peut ainsi décider à quelles formes de coopération il entend souscrire. L'échange de renseignements sur demande et l'échange spontané de renseignements sont obligatoires et ne peuvent faire l'objet d'une réserve.

Les ordres juridiques des parties à la convention sont expressément respectés. Aucun Etat ne peut être contraint de prendre des mesures contraires à sa législation.

Un principe général de la convention est l'équilibre entre les intérêts des autorités fiscales et la garantie des droits des contribuables.

La convention fixe des exigences strictes quant au respect du secret relatif aux données échangées. Tant les prescriptions en matière de secret de l'Etat requérant que celles de l'Etat requis s'appliquent.

Le principe de la spécialité est fondamentalement garanti. L'utilisation des informations à des fins autres que fiscales nécessite l'accord explicite de l'Etat ayant transmis ces informations.

La convention obéit au principe de la réciprocité. Aucune partie ne peut revendiquer une assistance administrative concernant des impôts pour lesquels elle n'accorde elle-même pas l'assistance administrative. De même, une partie ne peut solliciter que les types d'assistance administrative qu'elle est elle-même disposée à fournir.

Types d'échange de renseignements

La convention prévoit trois types d'échange de renseignements:

1. Les parties sont tenues d'échanger des renseignements sur demande (cf. art. 5 de la convention). Dans ce cas, des renseignements sont transmis concernant un cas particulier à la suite d'une demande concrète d'un autre Etat. Le contenu et la portée de cette obligation correspondent à la norme de l'OCDE, précisée en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (Modèle de convention fiscale de l'OCDE) et dans le commentaire y afférent. L'échange de renseignements sur demande englobe également les demandes groupées (cf. art. 5 de la convention). La Suisse a déjà conclu une clause d'échange de renseignements conforme à la norme avec de nombreux partenaires dans des conventions contre les doubles impositions (CDI) et des accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF)⁴. La convention augmente le nombre

⁴ On trouvera une récapitulation à jour de toutes les CDI comportant une clause d'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE et de tous les AERF sur le site Internet du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI): www.sif.admin.ch > Thèmes > Politique fiscale internationale > Double imposition et assistance administrative.

d'Etats partenaires avec lesquels la Suisse peut mutuellement échanger des renseignements sur demande conformément à la norme de l'OCDE⁵.

2. Les parties à la convention sont par ailleurs tenues d'échanger spontanément des renseignements, ce qui est pour la Suisse une forme nouvelle de coopération (cf. art. 7 de la convention). Dans ce cas, les renseignements ne sont pas communiqués en réponse à une requête préalable mais lorsque l'Etat qui informe présume, en se fondant sur les informations dont il dispose, un intérêt possible d'un autre Etat.
3. La convention prévoit que deux ou plusieurs parties peuvent convenir d'un commun accord de l'échange automatique de renseignements (EAR) (cf. art. 6 de la convention). Dans ce cas, des renseignements précisément définis au préalable sont systématiquement transmis à un autre Etat à intervalles réguliers (par ex. des relevés de comptes bancaires ou les rendements de la fortune). Pour que l'échange de renseignements automatique prenne effet, un accord supplémentaire est nécessaire (cf. le commentaire du ch. 1.3 et de l'art. 6 de la convention).

Les trois formes d'échange de renseignements se complètent. Souvent, un renseignement échangé spontanément ou automatiquement sert de base à une demande d'assistance administrative. Par exemple, un Etat transmet spontanément des renseignements sur une personne donnée. L'autorité fiscale de l'Etat destinataire ouvre une enquête et constate qu'elle a besoin d'autres renseignements pour statuer définitivement sur le cas. Pour ce faire, elle présente à l'Etat qui a transmis les premiers renseignements une demande d'assistance administrative.

Autres formes de coopération

Outre l'échange de renseignements, la convention prévoit des bases légales pour d'autres formes d'assistance administrative dans le domaine fiscal: contrôles fiscaux simultanés (cf. art. 8 de la convention), contrôles fiscaux à l'étranger (art. 9), assistance au recouvrement de créances fiscales (art. 11) y compris des mesures conservatoires (art. 12), assistance administrative à la notification de documents (art. 17) ou notification directe de documents par voie postale (art. 17, par. 3). Ces formes d'assistance ne relèvent pas de la partie obligatoire de la convention et peuvent être exclues par une réserve ou une déclaration.

⁵ En tout, 36 partenaires s'ajouteront (Etats et territoires avec lesquels la Suisse n'a signé aucun accord contenant une clause d'échange de renseignements au sens de la norme de l'OCDE ou pour lesquels aucune norme de cette nature n'est entrée en vigueur, mais qui ont mis en vigueur ou du moins signé la Convention): Afrique du sud, Albanie, Anguilla, Arabie Saoudite, Aruba, Azerbaïdjan, Belize, Bermudes, Brésil, Cameroun, Chili, Colombie, Costa Rica, Croatie, Curaçao, Gabon, Géorgie, Gibraltar, Guatemala, Iles Caïmans, Iles Turques-et-Caïques, Iles Vierges britanniques, Indonésie, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Maroc, Moldavie, Monaco, Montserrat, Nigéria, Nouvelle-Zélande, Philippines, Saint-Martin, Tunisie et Ukraine (état: 1^{er} mai 2015).

Réserves et déclarations

La convention permet aux parties d'émettre certaines réserves ou déclarations.⁶ Les réserves sont énumérées exhaustivement à l'art. 30 de la convention. Celles-ci peuvent être formulées lors de la signature, du dépôt des instruments de ratification ou à n'importe quel moment ultérieurement. La pratique habituelle est de les formuler au moment de la ratification. La possibilité d'adresser une déclaration est prévue aux art. 4, par. 3, et 9, par. 3, de la convention. Les déclarations servent à informer les autres Etats d'une pratique donnée suivie dans son propre Etat. La question des réserves et des déclarations que la Suisse doit formuler est soumise à l'Assemblée fédérale. Les réserves et les déclarations proposées par le Conseil fédéral sont explicitées dans le commentaire des articles concernés.

Modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)

La convention donne en principe les bases légales matérielles de l'assistance administrative entre la Suisse et les autres parties. Les aspects procéduraux liés à l'application de la convention doivent être précisés dans le droit national. Les bases légales nécessaires à la mise en œuvre de la convention, en particulier pour ce qui concerne l'échange spontané de renseignements, doivent être inscrites dans la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)⁷. Ces bases légales sont commentées au ch. 5.

1.3 Intégration à la stratégie du Conseil fédéral

La décision du Conseil fédéral de signer la convention correspond à sa stratégie pour une place financière suisse compétitive respectant les normes internationales en matière fiscale et en particulier celles relatives à la transparence et à l'échange de renseignements. La Suisse doit disposer à l'avenir également d'une place financière forte et compétitive au plan international. En tant qu'économie ouverte de taille moyenne, la Suisse ne peut atteindre cet objectif que si elle respecte les normes internationales et contribue à leur définition. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, les normes internationales ont principalement pour but de garantir une concurrence à armes égales: aucun Etat ne doit profiter du non-respect des normes régissant l'assistance administrative internationale. La convention joue un rôle essentiel à cet égard. De par son caractère multilatéral, elle confère les mêmes droits et impose les mêmes obligations à toutes les parties et assure ainsi une concurrence loyale entre les places financières. En outre, l'adhésion de la Suisse à la convention contribue à l'accomplissement de ses objectifs en matière de développement puisque l'adhésion à la convention est également ouverte aux pays en développement et leur fournit de ce fait la possibilité d'intensifier leur lutte contre l'évasion fiscale.

⁶ Les réserves et déclarations émises par les parties à la Convention sont répertoriées sur le site Internet de l'OCDE: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Liste des déclarations, réserves et autres communications pour la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

⁷ RS 672.5

Echange de renseignements sur demande

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé de retirer la réserve relative à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Il était dès lors possible d'échanger des informations avec d'autres pays en réponse à des demandes concrètes et étayées. Le respect de la norme internationale sur l'échange de renseignements sur demande est vérifié par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) dans le cadre d'examen par les pairs. Lors de la phase 1 de l'examen par les pairs, le Forum mondial a émis en juin 2011 plusieurs recommandations à l'intention de la Suisse, notamment quant à la nécessaire adaptation d'un nombre significatif de CDI à la norme en vigueur dans le domaine de l'échange de renseignements. Entre-temps, la Suisse a été admise à la phase 2 de l'examen par les pairs qui devrait se dérouler au cours du second semestre 2015. Le Conseil fédéral s'efforce de prendre les mesures permettant de mettre en œuvre les recommandations du Forum mondial pour que la Suisse obtienne une note d'ensemble positive lors de la phase 2 de l'examen par les pairs.

En rapport avec la recommandation visant l'adaptation d'un nombre significatif de CDI à la norme en vigueur dans le domaine de l'échange de renseignements, le Conseil fédéral a déjà pris plusieurs mesures:

- il a signé la convention;
- il a révisé de nombreuses CDI et en a conclu de nouvelles ainsi que de nouveaux AERF prévoyant une assistance administrative au sens de la norme de l'OCDE;
- il a mis en consultation, le 22 octobre 2014, le projet de loi fédérale sur l'application unilatérale de l'échange de renseignements selon la norme de l'OCDE (LERN).

Le Forum mondial a reconnu les mesures prises par la Suisse et en a conclu que la recommandation visant l'adaptation d'un nombre significatif de CDI à la norme en vigueur dans le domaine de l'échange de renseignements peut être considérée comme mise en œuvre. Il convient de souligner dans ce contexte que le Forum mondial se concentre sur la signature des conventions en question, et non sur leur entrée en vigueur.

La signature de la convention a été déterminante pour l'admission de la Suisse à la phase 2 de l'examen par les pairs. Par son adhésion à la convention, la Suisse peut augmenter de façon significative le nombre des Etats partenaires avec lesquels elle peut échanger des renseignements sur demande conformément à la norme de l'OCDE. Le nombre élevé de CDI et d'AERF qui ont été conclus, respectivement révisés, a également joué un rôle important à cet égard. Grâce à la troisième mesure mentionnée ci-dessus, la Suisse peut accroître encore le nombre de ses Etats partenaires.

Concrètement, la Suisse a signé à ce jour 57 CDI et AERF dont 44 sont en vigueur (état: 1^{er} mai 2015). Si la convention entrait en vigueur aujourd'hui en Suisse, le nombre d'Etats partenaires augmenterait de 36 et passerait ainsi à 93 Etats et territoires. Grâce à la LERN, la Suisse pourrait en outre, de façon unilatérale, mettre son réseau de CDI non encore adaptées en conformité avec la norme. La LERN est une mesure provisoire, car la conclusion d'accords bilatéraux est préférable à des solu-

tions unilatérales, de sorte que la Suisse s’efforcera de réviser les conventions non encore adaptées qui la lient à ces Etats⁸.

Echange automatique de renseignements

Les Etats du G20 ont chargé l’OCDE de mettre au point une norme mondiale régissant l’échange automatique de renseignements fiscaux (EAR). Cette norme a été approuvée le 15 juillet 2014 par le Conseil de l’OCDE et confirmée les 20 et 21 septembre 2014 par les Etats membres du G20. Après consultation des commissions parlementaires compétentes et des cantons, le Conseil fédéral a adopté le 8 octobre 2014 les mandats de négociation avec les Etats partenaires dans la perspective de l’introduction de l’EAR.

Le 29 octobre 2014, 51 Etats et territoires⁹ ont signé à Berlin un accord multilatéral sur les principes de l’EAR (Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l’EAR relatifs aux comptes financiers, ou *Multilateral Competent Authority Agreement*, MCAA). Le MCAA est un instrument permettant de mettre en œuvre la norme relative à l’EAR développée par l’OCDE. Ses caractéristiques principales sont les suivantes:

- il se fonde sur l’art. 6 de la convention, qui constitue la base légale de droit international pour l’EAR; en vertu de cet article, deux ou plusieurs parties échangent automatiquement des renseignements pour certaines catégories de cas et selon les procédures qu’elles déterminent d’un commun accord;
- le MCAA peut être signé par tout Etat qui a au moins déclaré son intention de signer la convention;
- le MCAA est conçu comme une convention entre autorités compétentes, mais dispose explicitement qu’une signature ne porte pas préjudice à d’éventuelles procédures d’approbation nationales;
- le MCAA prévoit que l’EAR soit activé bilatéralement. Pour ce faire, quatre conditions doivent être réunies:
 - les deux Etats doivent avoir mis en vigueur la convention;
 - les deux Etats doivent avoir signé le MCAA;
 - les deux Etats doivent avoir confirmé qu’ils disposent des lois nécessaires à la mise en œuvre de la norme de l’échange automatique;
 - les deux Etats doivent avoir notifié au secrétariat de l’organe de coordination qu’ils souhaitent échanger automatiquement des renseignements avec l’autre Etat;
- le MCAA prévoit que chaque Etat indique, lors de la signature de l’accord, le délai dans lequel il envisage de mettre l’EAR en œuvre; or, pour qu’il existe une obligation juridique de procéder à l’EAR, il faut que les quatre

⁸ La procédure de consultation concernant la LERN s’est terminée le 5 février 2015. Les diverses prises de position font actuellement l’objet d’une évaluation.

⁹ Afrique du Sud, Albanie, Allemagne, Anguilla, Argentine, Aruba, Autriche, Belgique, Bermudes, Chypre, Colombie, Corée du Sud, Croatie, Curaçao, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Gibraltar, Grèce, Guernesey, Hongrie, Iles Caïmans, Iles Féroé, Ile de Man, Ile Maurice, Iles Turques-et-Caïques, Iles Vierges britanniques, Irlande, Islande, Italie, Jersey, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malte, Mexique, Montserrat, Norvège, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Saint-Marin, Slovaquie, Slovénie, Suède, République tchèque.

conditions ci-dessus soient remplies; si ces exigences ne sont satisfaites que plus tard, le MCAA ne s'applique qu'à partir de ce moment-là;

- un Etat peut déposer la liste des Etats avec lesquels il souhaite échanger automatiquement des renseignements lors de la signature du MCAA ou ultérieurement.

Le Conseil fédéral a décidé, le 19 novembre 2014, de signer le MCAA; la signature a eu lieu le jour même. Le MCAA et l'introduction de l'EAR font l'objet d'un message séparé (cf. le message relatif à l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et à sa mise en œuvre [loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale]). Le MCAA se fondant sur l'art. 6 de la convention, l'entrée en vigueur de cette convention est une condition nécessaire à l'introduction de l'EAR sur la base du MCAA.

1.4 Appréciation

La convention est une composante importante de la stratégie du Conseil fédéral pour une place financière suisse compétitive respectueuse des normes internationales dans le domaine fiscal et notamment en matière de transparence et d'échange de renseignements; elle fait partie intégrante de cette stratégie.

Grâce à la convention, la Suisse étend son réseau d'Etats partenaires avec lesquels elle peut échanger des renseignements conformément à la norme et répondre ainsi à l'une des recommandations du Forum mondial. Elle peut introduire l'échange spontané de renseignements, qui est devenu une norme internationale. L'EAR ne sera pas introduit par la convention. Celle-ci est toutefois indispensable si la Suisse veut introduire cette forme d'échange de renseignements dans le cadre du MCAA, accord qui sera soumis séparément à l'Assemblée fédérale.

En émettant plusieurs réserves et déclarations telles que prévues en option par la convention, la Suisse peut exclure diverses formes d'assistance administrative qu'elle n'inclut généralement pas non plus dans ses CDI et ses AERF. Seule la notification directe de documents par voie postale devrait nouvellement être autorisée. L'internationalisation croissante des échanges multiplie les situations dans lesquelles une personne résidant en Suisse est soumise de surcroît à un assujettissement fiscal à l'étranger. En autorisant la remise directe de documents par voie postale, les contribuables seront en mesure de mieux défendre leurs intérêts à l'étranger, car ils disposeront à temps des informations les concernant.

2 Rapport avec d'autres traités

La Suisse a conclu de nombreux accords portant sur la coopération internationale en matière fiscale (par ex. des CDI, des AERF, l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, ou encore l'Accord du 26 octobre 2004¹⁰ entre la Confédération suisse et

¹⁰ RS 0.641.926.81

la Communauté européenne et ses Etats membres pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers [AAF])¹¹. La convention est une base juridique supplémentaire permettant d'accorder une assistance administrative à d'autres Etats et d'en bénéficier en retour. Les divers accords coexistent et la convention ne remet nullement en cause la possibilité d'accorder une assistance administrative fondée sur d'autres conventions présentes ou à venir (cf. le commentaire de l'art. 27 de la convention).

Pour ce qui est de l'échange de renseignements sur demande, les Etats possédant déjà une CDI ou un AERF conclu avec la Suisse en vigueur et conforme à la norme disposeront de deux bases légales. En ce qui concerne l'obligation d'accorder une assistance administrative sur demande, ces instruments sont en principe équivalents, car ils se fondent tous sur la norme de l'OCDE telle qu'elle est décrite en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le commentaire y afférent (cf. le commentaire de l'art. 5 de la convention). En revanche, des différences peuvent exister quant à l'applicabilité temporelle de l'accord en question et aux impôts visés par celui-ci. Les Etats qui présentent une demande d'assistance administrative à la Suisse doivent préciser pour chaque cas sur quelle base légale ils fondent leur demande. L'AFC vérifie si les conditions fixées par la base légale choisie sont remplies. On ne peut invoquer plusieurs bases légales pour une même demande d'assistance. Lorsque l'AFC rejette une demande d'assistance, l'Etat requérant peut reformuler sa demande en se fondant sur une autre base légale. L'AFC étudie ensuite si les conditions contenues dans la nouvelle base légale sont respectées.

La convention est le premier accord à imposer à la Suisse d'échanger spontanément des renseignements. Les CDI et les AERF conclus par la Suisse ne prévoient pas l'échange spontané. Ce dernier se fonde donc exclusivement sur la convention et cette forme d'assistance ne peut être accordée qu'aux seules parties à la convention.

3 Résultats de la procédure de consultation

3.1 Généralités

Entre le 14 janvier et le 21 avril 2015, la convention et les modifications de la LAAF nécessaires à sa mise en œuvre ont fait l'objet d'une procédure de consultation. La convention est un accord multilatéral qui ne peut être modifié de façon unilatérale. Il convient toutefois de déterminer, dans le cadre de son approbation, les réserves et les déclarations que la Suisse devrait émettre.

Vingt-cinq cantons, six partis politiques, six associations faîtières nationales de l'économie ainsi que dix représentants de milieux intéressés ont participé à la consultation. Onze autres participants ont en outre fait parvenir une prise de position. Parmi les organismes invités à participer à la procédure, cinq ont renoncé à donner leur avis.

¹¹ RS 0.351.926.81

3.2

Résultats de la procédure de consultation

La grande majorité des participants à la procédure de consultation accueillent le projet favorablement.

A l'exception d'un canton, tous les cantons sont favorables à l'adhésion de la Suisse à la convention ou expriment du moins une certaine compréhension à son égard.

Cinq partis approuvent la proposition. Un parti y est fondamentalement opposé.

Seize des 27 associations, organisations et entreprises ayant émis un avis préconisent l'adhésion de la Suisse à la convention. Cinq participants à la procédure de consultation ne se sont exprimés ni pour ni contre le projet, mais ont fait des commentaires et des requêtes. Deux associations ont été majoritairement critiques à l'égard de la proposition. Quatre participants sont opposés à l'adhésion de la Suisse à la convention.

Les aspects suivants de la convention ont fait l'objet de critiques:

- a. *Echange spontané de renseignements*: l'échange spontané de renseignements en tant que tel est critiqué, tout comme les incertitudes liées à sa mise en œuvre concrète. Il devrait être mis en œuvre avec retenue (mais conformément à la norme) et en tenant compte de la réciprocité, c'est-à-dire non seulement de la pratique officiellement déclarée, mais également de la pratique dans les faits. Les cantons doivent être impliqués dans la mise en œuvre concrète. Il faudra également clarifier, en particulier, la pertinence matérielle (en termes de montants) pour une déclaration spontanée.
- b. *Principe de spécialité*: de nombreux cantons se demandent si la transmission d'informations fiscales à d'autres autorités est encore possible si les informations obtenues sur base de la convention ont déjà été intégrées dans les décisions de taxation correspondantes. Il faut éviter que les autorités fiscales cantonales soient dans l'incapacité de remplir leurs obligations de renseignement.
- c. *Réserves et déclarations*: certains participants proposent d'introduire l'assistance pour les notifications et de renoncer en contrepartie à l'introduction de la notification directe par voie postale ou de ne l'autoriser qu'avec des restrictions supplémentaires.

Il convient de souligner les points suivants concernant les modifications de la LAAF qui ont fait l'objet de critiques:

- a. *Suppression de l'autolimitation (art. 22, al. 6, LAAF)*: de nombreux cantons demandent la suppression de l'art. 22, al. 6, de la LAAF. Le maintien de cette autolimitation n'est pas concevable au vu de l'introduction de l'échange spontané de renseignements et de l'EAR. D'autres participants proposent de modifier au moins la disposition de telle sorte que l'autolimitation ne s'applique pas par rapport aux Etats dont la Suisse peut obtenir des informations sans requête préalable.
- b. *Suppression de l'interdiction d'utiliser les informations bancaires obtenues dans le cadre de l'assistance administrative (art. 21, al. 2, LAAF)*: un certain nombre de cantons demandent la suppression ou l'adaptation de l'art. 21, al. 2, de la LAAF. En vertu de cette disposition, il est interdit d'utiliser les renseignements bancaires collectés dans le cadre de l'assistance

administrative et transmis à l'étranger, qui n'auraient pu être obtenus conformément au droit suisse. Le maintien de cette disposition ne serait pas concevable dans le contexte de l'introduction de l'échange spontané de renseignements et de l'EAR. Selon certains cantons, l'avantage donné aux autorité fiscales étrangères n'est certes pas satisfaisant, mais compréhensible eu égard au maintien du secret bancaire en Suisse.

3.3 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation

Le projet d'arrêté fédéral (annexe comprise) présente notamment les modifications suivantes par rapport à l'avant-projet:

- a. Outre les réserves déjà proposées dans le cadre de la procédure de consultation, la Suisse devrait émettre une réserve en vertu de l'art. 30, par. 1, let. c, de la convention. La Suisse se réserve ainsi le droit de ne pas accorder d'assistance administrative en rapport avec des créances fiscales qui existent déjà à la date d'entrée en vigueur de la convention pour la Suisse. La réserve se réfère également aux créances fiscales qui existent au moment du retrait d'une réserve en vertu de l'art. 1, al. 3, ch. 1 ou 2, du projet d'arrêté fédéral et qui relèveraient du champ d'application de la convention suite au retrait de la réserve. La réserve relative à l'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales conformément à l'art. 30, par. 1, let. c, contient déjà cette réserve, mais étant donné que d'autres parties ont émis une double réserve, la Suisse devrait aussi agir dans ce sens de façon à lever toute ambiguïté (art. 1, al. 3, ch. 3, du projet d'arrêté fédéral).
- b. Les deux dispositions de l'avant-projet de l'arrêté fédéral selon lesquelles le Conseil fédéral est habilité à retirer des réserves ou des déclarations lorsque celles-ci sont devenues sans objet sont supprimées. Le retrait des réserves ou des déclarations doit fondamentalement être soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale ou découler d'une modification législative; c'est pourquoi on a renoncé à ces dispositions dans le projet d'arrêté fédéral (art. 1, al. 4 et art. 2, al. 2, de l'avant-projet d'arrêté fédéral).
- c. L'art. 4, al. 3, de la LAAF est reformulé de telle sorte que la disposition puisse s'appliquer tant à l'échange de renseignements sur demande qu'à l'échange spontané de renseignements. La disposition exprime désormais plus clairement qu'aucune information concernant un tiers ne peut être transmise si celle-ci ne semble pas vraisemblablement pertinente pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée. Ce principe est déjà ancré dans le message relatif à la LAAF¹². Il correspond à la pratique actuelle de l'AFC. Celle-ci devrait être reprise dans le texte de loi aux fins de transparence et de sécurité juridique. Etant donné cette nouvelle formulation, il y a lieu d'adapter la structure de l'art. 4 de la LAAF ainsi que la définition de la personne concernée à l'art. 3, let. a, de la LAAF.

¹² Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale (FF 2011 5771, commentaire relatif à l'art. 4, al. 2).

Par. 3

L'art. 1, par. 3, est consacré aux personnes visées par la convention. A cet égard, la nationalité et le lieu de résidence des personnes visées par l'assistance administrative ne jouent aucun rôle. Cette disposition souligne qu'une personne concernée par l'assistance administrative ne peut arguer du fait qu'elle n'est pas ressortissante de l'une des parties ou qu'elle ne réside pas dans l'un des Etats parties.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application de la convention est vaste quant au fond, de façon à garantir que les particularités de la législation fiscale des diverses parties à la convention soient prises en compte. Il est néanmoins possible d'émettre des réserves en ce qui concerne les impôts visés par la convention et d'ainsi adapter individuellement le champ d'application de cette dernière. A ce jour, 42 Etats ont fait usage de cette possibilité et limité le champ d'application de la convention à certains impôts (état: 1^{er} mai 2015). Une partie peut uniquement solliciter l'assistance administrative des autres parties à la convention pour les impôts pour lesquels elle est elle-même prête à fournir l'assistance.

Par. 1

La let. a énumère les impôts auxquels la convention s'applique impérativement et qui ne peuvent être exclus par des réserves. Il s'agit des impôts sur le revenu, les bénéfiques, les gains en capital et la fortune perçus au niveau national.

La let. b énumère les impôts qu'une réserve (cf. art. 30, par. 1, let. a) peut exclure du champ d'application de la convention. Il s'agit des impôts cités plus haut, pour autant qu'ils ne soient pas perçus au niveau national. Pour ce qui est de la Suisse, ce sont les impôts cantonaux et, le cas échéant, communaux sur le revenu, les bénéfiques, les gains en capital et la fortune. Par ailleurs, la let. b mentionne les cotisations de sécurité sociale obligatoires dues à l'Etat ou aux institutions de sécurité sociale de droit public, de même que les impôts de toute nature (par exemple sur la masse successorale, sur les successions et sur les donations, sur la propriété immobilière, sur la valeur ajoutée et sur le chiffre d'affaires, sur les véhicules à moteur, etc.), indépendamment de l'échelon étatique auquel ils sont perçus. Les droits de douane sont en revanche exclus.

Le Conseil fédéral propose que l'assistance administrative due par la Suisse se limite aux impôts suivants: les impôts perçus par la Confédération, les cantons et les communes sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus) et sur la fortune (fortune totale, biens mobiliers et immobiliers, fortune commerciale, capital et réserves, et autres éléments de la fortune). Concrètement, il s'agit des impôts sur le revenu, sur la fortune, sur les bénéfiques et sur le capital ainsi que de l'impôt anticipé. Les cotisations à des assurances sociales ne tombent en revanche pas dans le champ d'application de la convention. Celles-ci ne sont en effet pas considérées comme des impôts en Suisse. Les cotisations obligatoires qui doivent être versées à l'Etat ou à des institutions d'assurances sociales de droit public, comme par exemple les cotisations AVS, sont explicitement exclues au moyen d'une réserve à l'art. 2, par. 1, let. b, ch. ii (cf. art. 1, al. 3, du projet d'arrêté fédéral). Les cotisations relatives à la prévoyance professionnelle (2^e pilier) ne tombent pas non plus dans le champ d'application de la convention étant donné qu'elles ne constituent pas des impôts.

Ces cotisations ne sont pas explicitement mentionnées dans la convention, car elles représentent une spécificité purement suisse. L'approche proposée par le Conseil fédéral correspond à la politique suivie en principe en matière de CDI. La Suisse reste libre de convenir bilatéralement, dans le cadre d'une CDI ou d'un AERF, un champ d'application plus étendu en matière d'échange de renseignements, comme elle l'a déjà fait pour certains CDI et AERF.

En émettant une réserve à propos du champ d'application matériel de la convention, la Suisse n'est pas tenue de fournir une assistance administrative pour les types d'impôts exclus, mais elle ne peut pas non plus exiger une assistance administrative des autres parties à la convention concernant ceux-ci.

Par. 2 à 4

Les impôts d'une partie contractante auxquels la convention s'applique sont énumérés à l'annexe A. Pour la Suisse, il s'agit en résumé:

- des impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital et autres revenus)
- des impôts cantonaux et communaux sur la fortune (fortune totale, biens mobiliers et immobiliers, fortune commerciale, capital et réserves, et autres éléments de la fortune).

Le contenu de l'annexe A peut également être modifié après l'entrée en vigueur de la convention. Le par. 3 décrit la procédure y afférente. Lorsque les impôts énumérés dans l'annexe A sont remplacés en droit national par des impôts identiques ou similaires, la convention s'applique à ces nouveaux impôts. Ce principe correspond fondamentalement aux CDI et AERF conclus par la Suisse. En vertu du par. 4, les parties contractantes sont tenues de notifier ces modifications. Le Conseil fédéral est habilité à notifier les modifications de l'annexe A (cf. art. 3, al. 2, du projet d'arrêté fédéral).

Chapitre II Définitions générales

Art. 3 Définitions

L'art. 3 définit les termes utilisés dans la convention.

Par. 1

On entend par «Etat requérant» et «Etat requis» respectivement toute partie qui demande l'assistance administrative en matière fiscale et toute partie à laquelle cette assistance est demandée.

Le terme «impôt» désigne tout impôt visé par la convention (pour ce qui est du champ d'application matériel, cf. art. 2 de la convention).

L'expression «créance fiscale» couvre non seulement les montants d'impôt et leurs majorations éventuelles, mais encore les intérêts moratoires, les peines pécuniaires liées au montant d'impôt et les frais de recouvrement y afférents qui sont dus et non encore acquittés (en vertu de l'art. 30, par. 1, let. b, de la convention, la possibilité est ouverte de ne pas accorder d'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales ou d'amendes administratives; cf. chap. III, sect. II). La créance fiscale doit

être due, ce qui signifie que le montant de l'impôt doit en principe être établi. Ce dernier ne doit toutefois pas nécessairement correspondre au montant définitivement dû et peut par exemple se fonder sur des estimations. L'expression «créance fiscale» ne s'applique pas uniquement à la dette fiscale personnelle du contribuable, mais également à la responsabilité d'un tiers de percevoir l'impôt à la source ou de le remettre à l'administration.

La notion d'«autorité compétente» désigne les autorités énumérées à l'annexe B de la convention. Pour la Suisse, il s'agit du chef du Département fédéral des finances (DFF) ou de son représentant autorisé. La définition correspond à celle retenue dans les CDI et les AERF.

Le terme «ressortissant» s'applique aux personnes tant physiques que morales, aux sociétés de personnes, aux autres associations et aux entités juridiques. Les personnes physiques sont considérées comme ressortissantes lorsqu'elles possèdent la nationalité de la partie concernée. Les personnes morales sont réputées ressortissantes d'une partie lorsqu'elles ont été constituées conformément à la législation en vigueur dans celle-ci. En ce qui concerne le statut de ressortissant des personnes morales, la convention suit la théorie suisse de la fondation ou de l'incorporation. Les parties peuvent définir à l'annexe C de la convention, par une déclaration, ce qu'elles entendent par «ressortissant». La définition employée dans la convention correspondant à celle de la Suisse, une déclaration de la part de cette dernière est superflue.

Par. 2

Toute expression qui n'est pas définie à l'art. 2, par. 1, a le sens que lui attribue le droit de la partie contractante qui applique la convention dans le cas particulier. Les CDI et les AERF conclus par la Suisse comportent une disposition semblable.

Par. 3

Toute modification de l'annexe B (autorité compétente) doit être notifiée à l'un des dépositaires de la convention (Conseil de l'Europe et OCDE). Le Conseil fédéral est habilité à notifier des modifications de cette annexe (cf. art. 3, al. 4, du projet d'arrêté fédéral).

Chapitre III Formes d'assistance

Section I Echange de renseignements

Art. 4 Disposition générale

Par. 1

En vertu du par. 1, les parties contractantes échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la convention. La condition de la «pertinence vraisemblable» est conforme à la norme internationale d'assistance administrative en matière fiscale. On exclut ainsi les mesures servant uniquement à la recherche de preuves (pêche aux renseignements ou *fishing expeditions*) ou l'échange de renseignements non pertinents pour l'imposition d'un contribuable donné ou d'un groupe déterminé de personnes. Le principe énoncé au par. 1 est précisé aux art. 4 à 9.

La formulation «notamment comme il est prévu dans la présente section» souligne qu'outre les cinq formes d'assistance décrites dans la section I du chap. III (échange de renseignements sur demande, EAR, échange spontané de renseignements, contrôles fiscaux simultanés et contrôles fiscaux à l'étranger), d'autres formes sont admissibles. Dans la pratique, les diverses formes peuvent également être combinées. Les autres formes d'échange de renseignements ou les formes mixtes nécessitent toutefois l'accord des autorités compétentes des deux Etats concernés.

Par. 3

Dans leur droit national, certains Etats prévoient que les personnes concernées doivent être informées avant toute transmission de renseignements à un autre Etat. Le par. 3 permet à ces Etats, moyennant une déclaration en ce sens, d'informer préalablement leurs ressortissants ou résidents, y compris dans le cadre de la convention. Une telle réserve à propos de l'information préalable concerne aussi bien l'échange de renseignements sur demande que l'échange spontané de renseignements. Pour l'heure, neuf Etats et territoires ont fait usage de cette possibilité (Etats-Unis d'Amérique, Japon, Lettonie, Pays-Bas, y inclus les Pays-Bas caribéens, Aruba, Curaçao et Saint-Martin, et Pologne) (état: 1^{er} mai 2015).

L'information préalable de la personne concernée ne doit pas empêcher ou retarder exagérément l'échange efficace de renseignements. Par ailleurs, il convient de prévoir des exceptions à l'information préalable dans certaines situations (cf. le commentaire de l'art. 21, par. 1, de la convention).

Le droit suisse prévoit aux art. 14 et 14a LAAF l'information préalable des personnes concernées et des autres personnes habilitées à recourir. Des exceptions à l'information préalable sont prévues à l'art. 21a LAAF. Dans ces cas, les personnes concernées et les personnes habilitées à recourir sont informées *a posteriori*. Cette réglementation doit également s'appliquer à l'échange de renseignements sur demande dans le cadre de la convention. De plus, la LAAF doit être complétée de manière à prévoir, dans le cadre de l'échange spontané de renseignements également, une notification aux personnes concernées et aux autres personnes habilitées à recourir (cf. art. 22b LAAF).

Dans ces circonstances, la Suisse doit déposer une déclaration aux termes de laquelle l'autorité suisse compétente peut informer les personnes concernées avant qu'elle ne transmette des renseignements à une autre partie contractante (cf. art. 2, al. 1, let. a, du projet d'arrêté fédéral). Concrètement, cela signifie que les prescriptions de la LAAF, dans sa dernière version, relatives à l'information des personnes concernées et d'autres personnes habilitées à recourir s'appliquent.

Art. 5 Echange de renseignements sur demande

L'échange de renseignements sur demande prévu par la convention correspond sur le fond et quant à sa portée à la norme de l'OCDE telle qu'elle figure en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le commentaire y afférent. Il concerne également les demandes groupées (cf. le commentaire de la convention, par. 50 et 167). En principe, les CDI, les AERF et la convention sont des instruments équivalents pour convenir d'un échange de renseignements sur demande conforme à la norme. Fondamentalement, vis-à-vis des parties contractantes avec lesquelles la Suisse a convenu d'une clause d'échange de renseignements conforme à la norme ou conclu une CDI, l'art. 5 n'étend pas l'obligation d'accorder

l'assistance administrative. En revanche, des différences peuvent apparaître quant à la période d'application. En adhérant à la convention, la Suisse étend le cercle des Etats partenaires avec lesquels elle peut échanger des renseignements sur demande conformément à la norme (cf. ch. 1.3).

L'exécution de l'échange de renseignements sur demande en application de la convention est réglée dans la LAAF (cf. art. 1, al. 1, let. b, LAAF)

Art. 6 Echange automatique de renseignements

L'art. 6 de la convention prévoit que deux ou plusieurs parties peuvent convenir, pour certaines catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord, d'échanger automatiquement les renseignements au sens de l'art. 4. L'activation de l'EAR requiert par conséquent la conclusion d'un accord supplémentaire.

L'art. 6 n'apporte aucune précision quant à la compétence nationale pour conclure une convention relative à l'échange automatique. Il fournit à certains Etats une base légale suffisante pour introduire l'échange automatique sur la base d'un accord administratif entre autorités compétentes. En revanche, le droit suisse en vigueur ne présente pas de base légale suffisante pour un tel procédé (cf. également ch. 1.3). Si, en se fondant sur l'art. 6 de la convention, la Suisse entendait convenir de l'EAR avec d'autres parties contractantes, elle devrait conclure un accord séparé soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale.

Le Conseil fédéral a décidé, le 19 novembre 2014, de signer le MCAA; la signature a eu lieu le jour même. Cet accord et l'introduction de l'EAR font l'objet d'un message séparé (cf. ch. 1.3). Le MCAA se fondant sur l'art. 6 de la convention, l'entrée en vigueur de cette convention est une condition nécessaire à l'introduction de l'EAR sur la base du MCAA.

Art. 7 Echange spontané de renseignements

Dans le cas de l'échange spontané de renseignements, une partie contractante transmet de sa propre initiative des informations qu'elle détient à une autre partie lorsqu'elle considère que les informations concernées peuvent présenter un intérêt pour l'autre partie. A la différence de l'échange de renseignements sur demande, la transmission intervient sans demande préalable de renseignements («spontanément»). Contrairement à l'EAR, on ne fixe pas au préalable avec une ou plusieurs autres parties contractantes les renseignements (par ex. des revenus périodiques d'intérêts) qui sont transmis systématiquement à intervalle régulier.

Pour la Suisse, l'échange spontané de renseignements est un instrument nouveau dans les relations avec les autorités compétentes étrangères. Au plan national, les autorités fiscales pratiquent déjà l'échange spontané de renseignements sur la base des art. 111 et 112a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹³, des art. 39 et 39a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹⁴ et des art. 36 et 36a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)¹⁵.

¹³ RS 642.11

¹⁴ RS 642.14

¹⁵ RS 642.21

Par. 1

L'art. 7, par. 1, énumère les cas dans lesquels une partie contractante doit transmettre spontanément des renseignements à une autre partie. Il s'agit des cas suivants:

- a. il y a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre partie;
- b. un contribuable obtient une réduction ou une exonération d'impôt qui entraînerait une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre partie;
- c. des affaires entre un contribuable d'une partie et un contribuable d'une autre partie sont traitées par le biais d'un ou de plusieurs autres pays, de manière telle qu'il peut en résulter une diminution d'impôt dans l'une ou l'autre ou dans les deux parties;
- d. il y a des raisons de présumer qu'il existe une diminution d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéficiaires à l'intérieur de groupes d'entreprises;
- e. à la suite de renseignements communiqués à une partie par une autre partie, la première partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre partie.

En 2006, l'OCDE a approuvé un manuel visant à fournir aux autorités fiscales une aide pratique à l'exécution des diverses formes d'assistance administrative¹⁶. L'échange spontané de renseignements est explicité dans le module 2 du manuel. Les considérations et exemples qui suivent sont tirés de ce module.

En raison de sa nature même, l'échange spontané de renseignements se fonde sur la participation active des autorités fiscales locales (par ex. inspecteurs des impôts, etc.) et leur coopération. Les renseignements fournis spontanément se révèlent habituellement efficaces, ceux-ci concernant généralement des questions particulières identifiées et choisies par les autorités fiscales du pays ayant communiqué les renseignements durant ou après un contrôle ou un autre type d'enquête fiscale.

L'efficacité de l'échange spontané de renseignements dépend dans une large mesure de la motivation et de la volonté des autorités fiscales du pays communiquant lesdits renseignements. Il est donc important que les autorités fiscales du pays concerné soumettent automatiquement aux autorités compétentes les renseignements pouvant présenter un intérêt pour leur partenaire conventionnel. Dans cette perspective, les administrations fiscales doivent développer des stratégies visant à encourager et promouvoir l'échange spontané de renseignements. Il convient de se rappeler à ce propos que la transmission de renseignements utiles augmente la probabilité de recevoir des informations utiles en retour.

Plusieurs situations peuvent conduire à un échange spontané de renseignements, comme le montrent les exemples suivants:

- Un contrôle de la société X sise dans un pays A révèle qu'un paiement de 40 000 € pour frais de gestion a été effectué au bénéfice d'une société non liée Y ayant son siège dans un pays B. Il ressort d'une vérification des comptes que ce montant a bien été versé à la société Y, mais l'examen du

¹⁶ Consultable sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

compte bancaire de la société X montre que deux virements ont été effectués le même jour, à concurrence d'un montant de 25 000 € et de 15 000 €. L'inspecteur remarque la note suivante dans l'agenda du directeur général: «François Z (la personne ayant fourni les services de gestion) a demandé à ce que les versements soient effectués à hauteur de 25 000 € sur le compte de la société Y et de 15 000 € sur son compte bancaire personnel». L'inspecteur, suspectant que le deuxième montant n'a pas été enregistré dans les comptes de la société Y et estimant donc que ces renseignements peuvent présenter un intérêt pour l'administration fiscale du pays B, met en œuvre un échange spontané de renseignements avec le pays B par l'intermédiaire de l'autorité compétente.

- Des renseignements fournis anonymement à l'administration fiscale du pays A révèlent que Jean X, résident du pays A, a reçu d'importantes sommes en liquide déposées par son père dans un pays B sur son compte bancaire. Son père est propriétaire d'un restaurant. Jean X a déclaré que son père lui a versé cette somme pour deux raisons: (1) afin d'éviter l'imposition des bénéfices tirés de son restaurant en versant des montants significatifs à l'étranger, et (2) afin d'aider financièrement son fils dans le pays A. Une vérification de la situation fiscale de Jean X révèle qu'il n'a jamais rempli de déclaration d'impôts dans le pays A alors que sur base de ses relevés bancaires, les sommes versées par son père lui ont procuré un important montant d'intérêts imposables. L'inspecteur calcule que 50 000 € ont été déposés en plusieurs versements sur le compte bancaire de Jean X durant l'année fiscale 2003. Il estime que les informations collectées durant cette vérification pourraient présenter un intérêt pour l'administration fiscale du pays B car il soupçonne que ces revenus n'y ont pas été déclarés. Il aborde donc le sujet avec l'autorité compétente, en vue de procéder à un échange spontané de renseignements avec le pays B. Les informations fournies comprennent notamment un exemplaire du rapport rédigé par l'inspecteur, des copies des relevés de banque concernés et le nom du père de Jean X.
- Le pays A utilise la méthode de l'exemption pour éviter une double imposition des revenus du travail. Maria, résidente du pays A, a bénéficié d'une exonération d'impôts dans le pays A car elle a travaillé plus de 183 jours dans le pays B durant l'exercice fiscal 2003. La convention conclue entre les deux pays conférant au pays B le droit d'imposer les revenus du travail de Maria, le pays A indique spontanément au pays B qu'il a accordé une exonération d'impôts à Maria pour l'exercice fiscal 2003.

Les cas énumérés à l'art. 7, relatifs aux situations dans lesquelles les renseignements doivent être échangés spontanément, constituent la base légale matérielle de l'échange spontané de renseignements. Le Conseil fédéral peut régler dans une ordonnance le détail des obligations qui découlent de cet article (cf. art. 22a, al. 1, LAAF). Par ailleurs, le DFF devra édicter des directives réglant certains aspects pratiques, de même que la collaboration entre les autorités fédérales et cantonales (cf. art. 22a, al. 5, LAAF). Ces directives tiendront compte ce faisant des normes internationales et de la pratique d'autres Etats en la matière. Au niveau international, le forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (*Forum on Harmful Tax Practices*; FHTP) développe actuellement un cadre pour l'échange spontané de renseignements sur les accords fiscaux préalables (*rulings*) en lien avec l'imposition des personnes morales. Du reste, il n'existe aujourd'hui pas de recommandations

internationales ou de précisions plus détaillées quant aux obligations imposées par cet article. Le DFF a constitué un groupe de travail avec les acteurs concernés chargé d'élaborer l'ordonnance du Conseil fédéral et les directives du DFF.

Par. 2

Les renseignements échangés spontanément sont des données dont disposent les autorités fiscales d'une partie contractante. Ces dernières ne sont pas tenues de se procurer des renseignements complémentaires auprès d'autres détenteurs d'informations dans l'optique de l'échange spontané de renseignements. En principe, tout type de renseignements peut faire l'objet d'un échange spontané, y compris les informations bancaires.

Pour garantir le fonctionnement de l'échange spontané de renseignements, il faut que les informations puissent être qualifiées de pertinentes. La convention exige par conséquent à l'art. 7, par. 2, que chaque partie prenne des mesures et applique les procédures qui permettent de s'assurer que dans les cas évoqués au par. 1, les renseignements puissent être transmis à l'autre partie contractante. Les bases légales des mesures et procédures nécessaires en Suisse seront créées dans le cadre de la LAAF (cf. art. 22a à 22e, LAAF).

Art. 8 Contrôles fiscaux simultanés

Deux ou plusieurs parties à la convention se consultent à la demande de l'une d'entre elles pour déterminer les cas devant faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané et les procédures à suivre. Chaque partie examine sur son territoire propre la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes, dans le but d'échanger les informations pertinentes ainsi recueillies avec les autres parties qui ont procédé à des contrôles fiscaux simultanément. Les contrôles fiscaux simultanés convenus entre deux ou plusieurs parties contractantes peuvent se révéler, dans le contexte transfrontalier, un instrument efficace de lutte contre la soustraction fiscale. L'art. 8 crée la base légale de ce type de coopération. La disposition n'est toutefois pas contraignante, car chaque partie peut décider si elle souhaite ou non participer, dans un cas déterminé, à un contrôle fiscal simultané.

Art. 9 Contrôles fiscaux à l'étranger

A la demande de l'autorité compétente de l'Etat requérant, l'autorité compétente de l'Etat requis peut autoriser des représentants de l'autorité compétente de l'Etat requérant à assister à la partie appropriée d'un contrôle fiscal dans l'Etat requis. Il n'existe aucune obligation de donner suite à cette requête, et l'autorité compétente de l'Etat requis peut décider dans chaque cas particulier. De plus, une déclaration peut être déposée aux termes de laquelle une partie exprime son intention de rejeter en principe des requêtes de cette nature (cf. par. 3). La déclaration peut être déposée ou retirée en tout temps. Deux territoires des Pays-Bas ont déposé une déclaration relative à certains impôts (Curaçao et Saint-Martin) (état: 1^{er} mai 2015).

En vertu de l'art. 271, ch. 1, du code pénal (CP)¹⁷, sera puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire et, dans les cas graves, d'une peine privative de liberté d'un an au moins, quiconque aura sans y être autorisé procédé sur le territoire suisse pour un Etat étranger à des actes qui relèvent des

pouvoirs publics. Un contrôle fiscal en Suisse est un acte relevant des pouvoirs publics qui de ce fait tombe sous le coup de cette disposition. Pour ne pas contrevenir à l'art. 271, ch. 1, CP, une autorisation est par conséquent nécessaire. Or, le droit suisse ne prévoit actuellement aucune autorisation de cette nature, et la possibilité d'effectuer des contrôles fiscaux à l'étranger n'a été convenue dans aucune CDI ni aucun AERF.

Dans ce contexte, la Suisse déposera une déclaration dans laquelle elle exprime son intention de rejeter en principe les requêtes en question (cf. art. 2, al. 1, let. b, du projet d'arrêté fédéral).

Art. 10 Renseignements contradictoires

L'art. 10 prévoit qu'une partie qui reçoit des renseignements d'une autre partie fournisse un retour d'information à la partie qui a fourni les renseignements dans la mesure où ces derniers diffèrent considérablement de ceux dont elle dispose. Cette disposition doit donner à la partie contractante qui a transmis les renseignements la possibilité de vérifier les informations en sa possession.

Section II Assistance en vue du recouvrement

La section II de la convention prévoit une coopération renforcée en matière de recouvrement des créances fiscales. L'assistance administrative au recouvrement consiste en une aide d'un Etat à un autre pour le recouvrement de ses créances fiscales vis-à-vis de personnes détenant des valeurs patrimoniales dans l'Etat requis. Cette assistance n'est accordée que sur demande. L'Etat requis doit en principe recouvrer les impôts concernés comme s'il s'agissait des siens et recourir pour ce faire aux moyens que lui confère son ordre juridique. On peut également requérir d'un Etat des mesures conservatoires telles la saisie d'objets ou le blocage de comptes bancaires (cf. art. 12 de la convention). L'assistance administrative en vue du recouvrement au titre de la convention correspond sur le fond à l'art. 27 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Cette forme de collaboration n'est qu'une option qui, selon le commentaire relatif au Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ne devrait être convenue que si les deux Etats, après avoir examiné divers facteurs, parviennent à la conclusion qu'elle se justifie dans le cas particulier¹⁸. Il s'agit notamment d'établir dans quelle mesure les régimes fiscaux, les administrations fiscales et les ordres juridiques des deux Etats possèdent des caractéristiques similaires pour ce qui est de la protection des droits fondamentaux des contribuables, si l'assistance au recouvrement présente des avantages équilibrés et réciproques pour les deux parties, dans quelle mesure les administrations fiscales des deux Etats seront effectivement en mesure d'accorder l'assistance au recouvrement et si les flux commerciaux et d'investissements entre les deux parties sont suffisants pour justifier une telle assistance administrative. Cette forme de coopération est également une option sous le régime de la convention et peut être exclue par une déclaration (cf. art. 30, par. 1, let. b, de la convention). Pour l'heure, 26 Etats et territoires ont fait

¹⁸ Cf. Commentaire de l'OCDE relatif à l'art. 27 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, C(27)-1. Consultable sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune – différentes versions disponibles > 2010 Version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE > C(27)-1.

usage de cette possibilité (Albanie [pour partie], Anguilla, Argentine, Autriche, Belize, Bermudes, Canada, Colombie, Chypre, Costa Rica, Etats-Unis d'Amérique, Gibraltar, Guernesey, Kazakhstan, Ile de Man, Iles Caïmans, Iles Vierges britanniques, Iles Turques-et-Caïques, Indonésie, Irlande, Japon [pour partie], Jersey, Malte [pour partie], Montserrat, Russie et Slovaquie [pour partie]) (état: 1^{er} mai 2015).

Jusqu'à présent, la Suisse n'a convenu d'aucune assistance administrative étendue en vue du recouvrement dans ses CDI ou ses AERF. Seule la CDI du 30 janvier 1974 avec l'Autriche¹⁹ a été complétée par un protocole daté du 21 mars 2006 prévoyant l'assistance administrative au recouvrement de l'impôt sur les salaires. Cette solution est liée à la suppression simultanée de l'imposition des frontaliers et au changement de la méthode appliquée par l'Autriche pour éviter la double imposition des revenus tirés d'une activité lucrative dépendante (passage de la méthode de l'exonération à la méthode de l'imputation). Il n'existe de situation comparable avec aucun autre Etat. Dès lors, du point de vue de la Suisse, ce type d'assistance administrative n'est pas nécessaire.

Dans ce contexte, la Suisse devrait émettre une réserve au sens de l'art. 30, par. 1, let. b, de la convention (cf. art. 1, al. 3, du projet d'arrêté fédéral).

L'art. 30, par. 1, let. c, de la convention prévoit, en outre, une réserve temporelle. Les parties contractantes peuvent se réserver le droit de ne pas accorder d'assistance eu égard aux créances fiscales qui existent déjà à la date d'entrée en vigueur de la convention pour l'Etat concerné ou, si une réserve a été émise antérieurement concernant le champ d'application de la convention, à la date du retrait de cette réserve au sujet des impôts de la catégorie en question. Dans le cadre de l'assistance administrative pour les créances existantes, c'est l'assistance au recouvrement qui est concernée; c'est pourquoi cette réserve est inutile pour les Etats excluant d'une façon générale l'assistance au recouvrement. Cette réserve est, en principe, comprise dans celle qui concerne l'assistance au recouvrement. Le Conseil fédéral propose toutefois de l'émettre pour lever toute ambiguïté (cf. art. 1, al. 3, du projet d'arrêté fédéral). 20 Etats et territoires ont émis une réserve en vertu de l'art. 30, par. 1, let. c (Belgique, Bermudes, Iles Vierges britanniques, Costa Rica, Gibraltar, Guernesey, Ile de Man, Italie, Jersey, Kazakhstan, Croatie, Lettonie, Luxembourg, Malte, Autriche, Slovaquie, Slovénie, Turquie, Ukraine et Hongrie). 11 de ces Etats et territoires ont également émis une réserve concernant l'assistance au recouvrement (Bermudes, Iles Vierges britanniques, Costa Rica, Gibraltar, Guernesey, Ile de Man, Jersey, Kazakhstan, Malte, Autriche et Slovaquie).

Section III Notification de documents

Art. 17 Notification de documents

Par. 1

Cette forme de collaboration entre autorités fiscales vise à faciliter la remise de documents à des contribuables à l'étranger. A la demande d'un Etat, l'Etat requis remet des documents émanant de l'Etat requérant à des personnes domiciliées dans

¹⁹ Art. 26a de la CDI; RS 0.672.916.31.

l'Etat requis. Dans le cadre de la convention, l'assistance administrative sous forme de notification de documents est facultative et peut être exclue par une réserve (cf. art. 30, par. 1, let. d, de la convention). Pour l'heure, 17 Etats et territoires ont fait usage de cette possibilité (Afrique du Sud, Albanie [pour partie], Argentine, Belize, Bermudes, Canada, Colombie, Corée du Sud, Costa Rica, Etats-Unis d'Amérique, Gibraltar, Guernesey, Ile de Man, Irlande, Jersey, Malte [pour partie] et Slovaquie [pour partie]) (état: 1^{er} mai 2015).

La Suisse n'a convenu de cette forme d'assistance pour certains impôts qu'avec la France²⁰. L'assistance à la notification de documents vise l'application du droit fiscal dans un contexte international. Elle engendre toutefois des charges administratives élevées. De l'avis du Conseil fédéral, l'assistance à la notification de documents ne devrait donc pas être étendue à d'autres Etats. Par conséquent, la Suisse devrait faire usage de la possibilité d'émettre une réserve. Toutefois, une remise directe par voie postale pourrait être autorisée (cf. commentaire de l'art. 17, par. 3, de la convention).

Par. 3

L'art. 17, par. 3, permet aux parties contractantes de transmettre directement par voie postale un document à une personne résidant sur le territoire d'une autre partie. Cette disposition peut notamment s'appliquer aux documents dans le cadre de la procédure de taxation, du recouvrement ou de la notification liée à une procédure d'assistance administrative en cours. Une réserve peut également être émise à propos de cet alinéa, même si l'assistance à la notification de documents au sens de l'art. 17 n'est pas exclue au moyen d'une réserve (cf. art. 30, par. 1, let. e, de la convention). A l'inverse, on peut aussi émettre une réserve pour l'assistance à la notification de documents tout en autorisant la remise directe par voie postale.

En Suisse, la remise directe par voie postale de documents à caractère contraignant émanant d'autorités étrangères doit être considérée comme un acte qui relève des pouvoirs publics et exécuté sans droit sur territoire suisse²¹. Tel n'est toutefois pas le cas lorsque la remise directe par voie postale est expressément prévue dans un traité. Cette forme de notification est déjà autorisée en Suisse par divers accords bilatéraux et multilatéraux²².

L'internationalisation croissante des échanges multiplie les situations dans lesquelles une personne résidant en Suisse est assujettie de manière limitée à l'étranger, par exemple en raison d'une propriété foncière ou d'une activité lucrative à l'étranger. Dans de tels cas, si l'Etat étranger ne peut remettre directement des documents au

²⁰ Art. 28^{bis} de la CDI; RS **0.672.934.91**.

²¹ Art. 271 CP pour les autorités étrangères en Suisse, ou à l'inverse art. 299 pour les autorités suisses à l'étranger.

²² Art. 16 du Deuxième Protocole additionnel à la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (RS **0.351.12**), art. 52 CAAS (texte non publié au RS, voir site EIMP www.rhf.admin.ch/rhf/de/home/straf/recht/multilateral/sdue.html), art. 28 de l'Accord de coopération entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (RS **0.351.926.81**) et les accords complémentaires avec la France (art. X; RS **0.351.934.92**), l'Italie (art. XII; RS **0.351.945.41**), l'Allemagne (art. IIIA; RS **0.351.913.61**) et l'Autriche (art. I; RS **0.351.916.32**) en relation avec l'art. 32 de l'Accord du 27 avril 1999 entre la Confédération suisse, la République d'Autriche et la Principauté de Liechtenstein concernant la coopération transfrontalière des autorités compétentes en matière de sécurité et de douane (RS **0.360.163.1**).

contribuable ou à son représentant, sa législation prévoit généralement des mesures de substitution assimilées à une notification (par ex. une parution dans une publication officielle ou un affichage dans les locaux de l'administration fiscale). Dans ce cas, le contribuable ne prend connaissance des documents ainsi notifiés que de manière fortuite. La possibilité pour la personne concernée de réagir au contenu du document et notamment de faire usage à temps des voies de recours dont elle dispose, est dès lors aléatoire. Le Conseil fédéral propose dès lors d'autoriser la remise directe de documents par voie postale. La Suisse ne devrait donc pas exprimer de réserve à propos de l'art. 17, par. 3, de la convention.

Chapitre IV

Dispositions communes aux diverses formes d'assistance

Art. 18 Renseignements à fournir par l'Etat requérant

Cet article précise les éléments que doit comporter une demande d'assistance administrative. Il ne peut y avoir d'échange de renseignements que si la demande est formulée de la manière la plus détaillée possible et contient un maximum d'informations. Les éléments énumérés à l'art. 18, par. 1, doivent empêcher la «pêche aux renseignements». Il faut toutefois les comprendre dans un sens large de manière à ne pas entraver un échange efficace de renseignements. L'art. 18 correspond à la norme de l'OCDE et doit de ce fait être interprété en particulier à la lumière de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire y afférent. Il prime l'art. 6, al. 2, LAAF. On ne mentionnera ci-après que les éléments pertinents pour les formes d'assistance administrative pour lesquelles aucune réserve ne devrait ou ne pourrait être formulée.

Les demandes au titre de la convention devront préciser, dans la mesure nécessaire:

- a. l'autorité de laquelle émane la demande;
- b. le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la demande est présentée;
- c. dans le cas d'une demande de renseignements, la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements;
- d. dans tous les cas, si la demande répond aux conditions légales et à la pratique administrative de l'Etat requérant; par ailleurs, ce dernier doit certifier qu'il a épuisé sur son territoire toutes les mesures auxquelles il peut recourir au titre de sa législation et de sa pratique administrative (cf. art. 21, par. 2, let. g, de la convention).

Après avoir adressé sa demande, l'Etat requérant communique à l'Etat requis, dès qu'il en a connaissance, les éventuels faits nouveaux relatifs à la demande d'assistance. De façon générale, l'Etat requérant doit tenter de réduire au strict minimum les charges qu'il occasionne à l'Etat requis.

Art. 20 Suite réservée à la demande d'assistance

Par. 1 et 2

L'Etat requis communique dans les meilleurs délais à l'Etat requérant s'il peut donner suite ou non à la demande d'assistance. Dans l'affirmative, il l'informe des mesures prises et du résultat de son assistance (par. 1). Si la demande est rejetée, l'Etat requis en informe l'Etat requérant en lui indiquant les motifs du rejet (par. 2). L'Etat requérant doit ainsi pouvoir améliorer ou compléter sa demande. L'art. 6, al. 3, LAAF prévoit une réglementation analogue. Si la procédure se prolonge, l'Etat requis informe l'Etat requérant de l'état d'avancement des travaux.

Par. 3

Si, dans une demande de renseignements, l'Etat requérant a précisé sous quelle forme il souhaite recevoir les renseignements et si l'Etat requis est en mesure de le faire, ce dernier fournira le renseignement dans la forme souhaitée. Cette obligation ne vaut que dans la mesure où l'Etat requis est à même de répondre aux souhaits de l'Etat requérant concernant la forme sous laquelle les renseignements doivent être transmis.

Art. 21 Protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance

Cet article vise à concilier l'intérêt que revêt une collaboration aussi efficace que possible entre autorités fiscales et les intérêts du contribuable et de l'Etat requis. Il limite à divers égards l'obligation de prêter assistance. Ces restrictions correspondent à la norme de l'OCDE, raison pour laquelle il doit être interprété en particulier à la lumière de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire y afférent. On n'évoquera ci-après que les éléments pertinents pour les formes d'assistance administrative pour lesquelles aucune réserve ne peut être formulée ou n'est proposée.

Par. 1

L'art. 21, par. 1, prescrit qu'aucune disposition de la présente convention ne peut être interprétée comme limitant les droits et garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'Etat requis. Ce principe selon lequel le droit et la pratique administrative de l'Etat requis doivent être respectés est également évoqué ailleurs dans la convention, par exemple à l'art. 4, par. 3. Mais le commentaire précise aussi que les droits et garanties en question devraient être appliqués d'une telle façon qu'ils ne mettent pas en péril le but de la convention. Pour ce qui est de l'information de la personne concernée avant la transmission de renseignements à un autre Etat, cela signifie qu'il faut, par exemple, prévoir des exceptions à cette notification (cf. commentaire de l'art. 4, par. 3, de la convention). Pour la Suisse, le principe retenu signifie que les prescriptions de la LAAF et la pratique des autorités fiscales suisses ne sont pas affectées par la convention.

Par. 2, let. a, c, d et e

Le par. 2, let. a, c, d et e, correspond sur le fond à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Il faut par conséquent l'interpréter à la lumière du commentaire de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

A propos de la let. e, il convient de préciser que l'on peut contester non seulement une imposition dans l'Etat requérant contraire aux dispositions d'une CDI, mais

également une imposition dans ce même Etat contraire aux principes d'imposition généralement admis ou à toute autre convention conclue entre l'Etat requérant et l'Etat requis. Peuvent par exemple constituer une entorse aux principes d'imposition généralement admis une imposition confiscatoire ou une sanction excessive d'un délit fiscal dans l'Etat requérant.

Par. 2, let. b

Le par. 2, let. b, précise que l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public. La disposition correspond à un principe de base de la coopération internationale, en vertu duquel un Etat n'a pas à prendre des mesures contraires à son ordre public pour le compte d'un autre Etat.

Par. 2, let. f

Le par. 2, let. f, établit un principe de non-discrimination. Dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, ce principe figure à l'art. 24 (non-discrimination) en relation avec l'art. 26, par. 1 (pas d'échange de renseignements lorsque l'imposition est contraire à la convention). Le par. 2, let. f, correspond par ailleurs à l'art. 5, par. 5, let. g, du modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale. Il doit dès lors également être interprété à la lumière du commentaire relatif au modèle d'accord en question. L'Etat requis peut refuser l'assistance administrative lorsque la demande de renseignements est discriminatoire à l'encontre d'un ressortissant de l'Etat requis par rapport à un ressortissant de l'Etat requérant qui se trouve dans la même situation.

Par. 2, let. g

L'Etat requis peut refuser l'assistance administrative lorsque l'Etat requérant n'a pas épuisé toutes les mesures prévues par sa législation ou sa pratique administrative (cf. également art. 18, par. 1, let. f, de la convention), à moins que la mise en œuvre exhaustive de ces mesures ne donne lieu à des difficultés disproportionnées. Cette exigence est explicitement posée dans le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (cf. art. 5, par. 5, let. g). Elle figure également dans le commentaire de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (ch. 9a).

Par. 3 et 4

Les par. 3 et 4 correspondent en principe à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ils doivent par conséquent être interprétés dans le sens du commentaire de cet article.

Art. 22 *Secret*

L'art. 22 de la convention règle la protection des données et le principe de spécialité. Il s'agit de principes contraignants en matière d'échange de renseignements dans le domaine fiscal. Des clauses similaires sont prévues à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale de l'OCDE.

Par. 1

En vertu de l'art. 22, par. 1, les renseignements obtenus par une partie contractante en application de la convention sont tenus secrets et protégés dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la légi-

slation de cette partie. La partie requise peut communiquer à la partie requérante les mesures de protection prévues par son droit national qui doivent également être respectées par la partie requérante dans le but de garantir le degré de protection des données exigé. Toutefois, les mesures en question doivent se borner au strict nécessaire pour assurer la protection des données. Cette réglementation découle du renvoi au droit national d'une partie contractante et permet de garantir une protection des données suffisante.

Le Conseil fédéral doit être habilité à convenir avec les autorités compétentes des autres parties à la convention les mesures de protection qui doivent être respectées (cf. art. 5a LAAF). La législation suisse sur la protection des données répondant sur le fond aux exigences internationales, de tels arrangements serviront généralement à s'assurer que l'Etat partenaire garantisse un niveau de protection des données suffisant. A cet égard, on tiendra compte du fait qu'en principe tous les Etats ont édicté des prescriptions spécifiques en matière de protection des données fiscales, car il est généralement reconnu que les données de cette nature doivent faire l'objet d'une protection particulière. Dans ce contexte, la liste du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence, qui définit les Etats dont la législation garantit une protection des données appropriée, ne peut donc indiquer que dans une certaine mesure si un Etat garantit une protection appropriée des données échangées sur la base de la convention. La liste du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence vaut pour tous les domaines de la vie, également pour les transmissions de données à l'étranger qui ne reposent pas sur un traité international. Pour ce qui est des Etats avec lesquels la Suisse a déjà échangé des données sur la base d'une CDI ou d'un AERF, elle peut s'inspirer des expériences faites dans ce cadre. Elle peut également se référer aux examens par les pairs du Forum mondial. Celui-ci a déjà évalué 72 Etats et territoires sur les 85 signataires de la convention (état: 1^{er} mai 2015). A l'issue de l'examen par les pairs qui porte aussi bien sur les bases légales que sur la pratique, 48 Etats ont été jugés conformes, sept largement conformes et quatre partiellement conformes dans le domaine de la protection des données. Par ailleurs, treize autres Etats ont achevé la phase 1 de l'examen par les pairs, lors de laquelle les bases légales de l'obligation de confidentialité sont passées en revue. Les treize Etats évalués ont reçu la mention «en place». Des accords complémentaires en matière de protection des données ne seront dès lors nécessaires que dans certains cas bien définis.

Par. 2

L'art. 22, par. 2, règle le principe de la spécialité. Les renseignements transmis ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités (y compris les tribunaux et les organes de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts de cette partie, par les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Seules ces personnes ou autorités peuvent utiliser ces renseignements, et uniquement aux fins évoquées ci-dessus (cf. les exceptions prévues à l'art. 22, par. 4, de la convention). La divulgation des renseignements transmis est autorisée au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements concernant les impôts en question. Cette réglementation correspond sur le fond à l'art. 26, par. 2, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Par. 3

Lorsqu'une partie contractante a exclu certains impôts du champ d'application de la convention (cf. art. 30, par. 1, let. a, de la convention et le commentaire de l'art. 2 de

la convention), les autres parties ne peuvent utiliser les renseignements obtenus de la première partie pour des impôts exclus du champ d'application de la convention au moyen de cette réserve. A l'inverse, la partie contractante qui a émis une réserve a l'interdiction d'utiliser les renseignements obtenus au titre de la convention pour les impôts exclus du champ d'application par cette réserve. Il est en revanche permis d'utiliser pour différents impôts la base imposable déterminée à l'aide de ces renseignements. Cela ne constitue pas une violation de l'art. 22, par. 3, de la convention tant que les renseignements proprement dits ne sont pas retransmis.

Par. 4

Le par. 4 prévoit des exceptions au principe selon lequel les renseignements transmis ne peuvent servir qu'aux fins énumérées dans le présent article. Ceux-ci peuvent également être fournis à d'autres autorités pour leurs propres fins (par ex. pour lutter contre le blanchiment d'argent, la corruption ou le financement du terrorisme) lorsque deux conditions sont réunies: premièrement, l'utilisation des renseignements pour ces autres fins doit être possible selon la législation de l'Etat qui délivre les renseignements; deuxièmement, l'autorité compétente de cet Etat doit consentir à cette utilisation. Cette disposition correspond sur le fond à celle de l'art. 26, par. 2, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Le par. 4 ne s'applique pas lorsque les bases de calcul, et non les renseignements eux-mêmes, sont transmis à des autorités autres que fiscales dans le cadre des obligations légales de renseigner. Lorsque, dans le cadre de l'échange spontané de renseignements par exemple, une administration fiscale cantonale a connaissance d'un compte bancaire d'un contribuable non déclaré à ce jour, elle ajustera en conséquence le revenu et la fortune de ce dernier. Dans le cadre des obligations légales de renseigner, l'administration fiscale cantonale peut transmettre ces bases de calcul corrigées à d'autres autorités (par ex. les caisses de compensation AVS ou les autorités responsables des bourses) tant qu'elle ne transmet pas les renseignements eux-mêmes (c.-à-d. numéro de compte, solde du compte, revenus sur le compte, etc.). Si par contre les renseignements eux-mêmes sont transmis, il y a lieu de respecter les conditions du par. 4.

En principe, l'Etat requérant ne peut porter les renseignements échangés à la connaissance d'un autre Etat. Une transmission à un autre Etat n'est possible que moyennant le consentement de l'Etat requis. On veut ainsi s'assurer qu'un Etat ne recueille aucun renseignement qu'il n'aurait pu se procurer directement (par ex. parce que cet Etat et l'Etat qui fournit les renseignements n'ont convenu d'aucun échange de renseignements). A cet égard, l'art. 20, al. 3, LAAF doit être légèrement adapté pour tenir compte de la possibilité de transmettre un renseignement à une autre partie contractante, sous réserve de l'autorisation préalable de l'autorité compétente de la partie qui a fourni le renseignement (cf. art. 20, al. 3, LAAF).

Art. 23 Procédures

L'art. 23 définit l'Etat dans lequel des procédures doivent être initiées lorsque deux Etats (l'Etat requérant et l'Etat requis) sont impliqués. On n'évoquera ci-après que les éléments pertinents pour les formes d'assistance administrative pour lesquelles aucune réserve ne peut être formulée ou n'est proposée.

Par. 1

Les actions se rapportant aux mesures d'assistance prises en vertu de la convention par l'Etat requis sont intentées exclusivement devant l'instance compétente dudit Etat. En ce qui concerne les mesures d'assistance administrative prises par la Suisse, les voies de recours et la procédure sont régies par la LAAF.

Par. 3

L'Etat requérant ou l'Etat requis informe systématiquement l'autre Etat des décisions rendues dans le cadre de la procédure concernée. Sont pertinentes toutes les décisions susceptibles d'influer sur la procédure d'assistance administrative.

Chapitre V Dispositions spéciales

Art. 24 Mise en œuvre de la Convention

Par. 1 et 2

Pour la mise en œuvre de la convention, les parties communiquent entre elles par l'intermédiaire de leurs autorités compétentes respectives (cf. art. 3, par. 1, de la convention). La disposition souligne que les parties ne sont pas tenues de communiquer par l'intermédiaire de leurs ministères des affaires étrangères. Les autorités compétentes peuvent fixer d'un commun accord les modalités d'exécution de la convention. De tels arrangements ne doivent toutefois pas servir à limiter les obligations légales que la convention impose aux parties contractantes. En outre, les autorités compétentes doivent se concerter et trouver, d'un commun accord, une solution lorsque, selon l'Etat requis, l'application de la convention pourrait, dans un certain cas, avoir des conséquences indésirables et graves, notamment de nature économique ou sociale.

Pour la Suisse, l'autorité compétente est le chef du Département fédéral des finances ou son représentant autorisé (cf. art. 3, al. 3, du projet d'arrêté fédéral).

Par. 3 à 6

La convention prévoit un organe de coordination. Celui-ci est composé de représentants des autorités compétentes des parties et placé sous l'égide de l'OCDE. Les Etats qui ont signé la convention mais ne l'ont pas encore ratifiée, acceptée ou approuvée peuvent participer aux réunions en qualité d'observateurs. L'organe de coordination supervise la mise en œuvre de la convention et ses développements. Il peut recommander des amendements ou des compléments à la convention. Des questions d'interprétation de cette dernière peuvent se poser dans le cadre de son application par les autorités compétentes ou dans le cadre de procédures judiciaires. Ces questions peuvent être soumises à l'organe de coordination par une partie. Les avis de ce dernier ne sont toutefois pas contraignants en raison de son statut consultatif. Si des difficultés ou des doutes surgissent entre deux ou plusieurs parties quant à la mise en œuvre ou à l'interprétation de la convention, l'art. 24, par. 5, prévoit que lesdites parties s'efforcent de résoudre la question d'un commun accord. La décision est communiquée à l'organe de coordination. Lorsqu'une personne concernée a le sentiment qu'un Etat applique la convention de manière incorrecte, elle peut recourir aux voies de droit que lui ouvre sa législation nationale mais non à la procédure amiable prévue par la convention.

Art. 25 Langues

En principe, les demandes d'assistance administrative de même que les réponses sont rédigées dans l'une des langues officielles du Conseil de l'Europe et de l'OCDE (c'est-à-dire en anglais ou en français). Néanmoins, les parties contractantes peuvent convenir d'une autre langue au niveau bilatéral.

Art. 26 Frais

Si les parties contractantes n'en disposent pas autrement, les frais engendrés par l'assistance administrative sont à la charge de l'Etat requis. Ceci correspond au principe général selon lequel chaque Etat supporte ses propres coûts liés à l'assistance administrative. Les frais extraordinaires sont toutefois à la charge de l'Etat requérant; il peut s'agir par exemple des coûts d'une procédure spécialement demandée par l'Etat requérant, de frais liés à la transmission de renseignements par une tierce partie ou de coûts d'experts ou de traducteurs. Font également partie de cette catégorie les dommages et intérêts qui doivent être versés aux personnes concernées en raison de mesures requises par un Etat. A propos de l'échange de renseignements sur demande, on se référera à l'art. 18 LAAF, qui s'applique également dans le cadre de la convention. Pour ce qui est de l'échange spontané de renseignements, aucune réglementation spéciale ne s'impose, étant donné que les frais sont à la charge de l'autorité d'exécution qui est en même temps détentrice des renseignements.

Chapitre VI Dispositions finales

Art. 27 Autres accords et arrangements internationaux

La convention n'affecte pas les possibilités d'assistance administrative au titre d'autres accords et arrangements internationaux, présents ou futurs. Lorsque diverses bases légales régissent l'assistance administrative (par ex. des CDI ou des AERF bilatéraux ou des traités multilatéraux), l'Etat requérant reste libre de choisir la base légale adéquate pour sa demande (cf. également chap. 2).

La Suisse n'est pas concernée par l'art. 27, par. 2, car elle n'est pas membre de l'Union européenne.

Art. 28 Signature et entrée en vigueur de la convention

Par. 1 à 5

La convention entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de trois mois après le dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Si un Etat membre du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE souhaite adhérer à la convention dans sa teneur antérieure à la révision de 2009, il doit le faire savoir par écrit.

La convention a été révisée en 2009 pour permettre à des Etats non membres du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE d'y adhérer. Ceci requiert une demande de la part de l'Etat non membre du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE ainsi qu'une décision prise d'un commun accord par les parties par l'intermédiaire de l'organe de coordination. La décision d'inviter les Etats qui le souhaitent à signer la convention

est entre autres conditionnée par la pratique et la réglementation domestiques en matière de confidentialité et de protection des données, de même que par la participation au Forum mondial. Les Etats non membres du Conseil de l'Europe ou de l'OCDE ne peuvent adhérer qu'à la convention révisée.

Par. 6 et 7

Les dispositions de la convention s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la convention entre en vigueur à l'égard d'une partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales qui prennent naissance le 1^{er} janvier ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la convention entre en vigueur à l'égard d'une partie. Bien que la convention soit multilatérale, il faut définir, pour chaque relation bilatérale, la date à partir de laquelle l'assistance administrative peut être fournie. La convention doit être applicable par les deux parties. La date pertinente à cet effet correspond soit à la date d'entrée en vigueur pour la Suisse, soit, si elle est survenue à une date ultérieure, à l'entrée en vigueur pour l'autre partie. Deux parties ou plus peuvent convenir que l'assistance administrative est fournie pour des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures.

L'art. 28, par. 7, contient une exception au principe établi au par. 6. En cas d'acte intentionnel passible de poursuites conformément au droit pénal de la partie requérante, la convention s'applique également eu égard aux périodes d'imposition ou aux obligations fiscales antérieures, c'est-à-dire précédant la date d'entrée en vigueur de la convention. Cet article ne postule aucun effet rétroactif de la convention. Il n'est par exemple pas nécessaire de collecter avant l'entrée en vigueur de la convention des cas justifiant un échange spontané de renseignements au sens de l'art. 7 de la convention. En revanche, il permet à une partie contractante de demander des renseignements après l'entrée en vigueur de la convention qui se rapportent à des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la convention.

La disposition spéciale de l'art. 28, par. 7, peut être limitée à une période de trois ans au plus précédant l'année durant laquelle la convention entre en vigueur (cf. art. 30, par. 1, let. f, de la convention). Pour l'heure, neuf Etats et territoires ont fait usage de cette possibilité (Autriche, Bermudes, Costa Rica, Croatie, Iles Vierges britanniques, Lettonie, Luxembourg, Russie et Slovénie) (état: 1^{er} mai 2015).

Pour des raisons juridiques et de sécurité du droit, la réserve relative à l'art. 28, par. 7, est indiquée (cf. art. 1, al. 3, ch. 5, du projet d'arrêté fédéral). Si la convention entre en vigueur le 1^{er} janvier 2017, la réserve permettra de limiter l'applicabilité de la convention à une période débutant après la signature par la Suisse le 15 octobre 2013, en d'autres termes après que la Suisse eut exprimé son intention d'adhérer à la convention. L'assistance administrative pour des actes intentionnels passibles de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante serait limitée aux périodes débutant le 1^{er} janvier 2014.

Si la convention entre en vigueur pour la Suisse le 1^{er} janvier 2017 ou à une autre date de 2017, l'assistance administrative est admissible à compter du 1^{er} janvier 2018. Les Etats membres du G20 et le Forum mondial ont exprimé le souhait que l'EAR soit mis en œuvre dès 2016 avec un premier échange en 2017, ou au plus tard

dès 2017 avec un premier échange en 2018²³. Ils visent par là une application rapide de la norme de l'OCDE, mais aussi à garantir que tous les Etats soient logés à la même enseigne en empêchant que l'un ou l'autre d'entre eux ne tire un avantage du fait qu'il retarderait l'application de la nouvelle norme. La Suisse a informé le Forum mondial qu'elle avait l'intention d'introduire à temps la base légale de l'EAR, de sorte que les institutions financières suisses puissent commencer à collecter dès 2017 des informations sur les comptes bancaires de contribuables étrangers et procéder à un premier échange de renseignements en 2018. Pour ce faire, il faudra cependant que l'Assemblée fédérale et, le cas échéant, le peuple suisse, aient approuvé à temps les lois et accords nécessaires. Dans ce contexte, le Conseil fédéral doit être habilité à convenir avec certaines parties contractantes de l'applicabilité de la convention à des périodes débutant au plus tôt à la date d'entrée en vigueur de celle-ci (cf. art. 4 du projet d'arrêté fédéral). Le Conseil fédéral peut conclure de tels accords avec d'autres Etats pour pouvoir, par exemple, mettre en œuvre les normes internationales en matière d'échange spontané de renseignements. Il veille à ce que la place économique suisse n'en subisse aucun désavantage concurrentiel.

Art. 29 Application territoriale de la convention

Au moment de la signature ou du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, chaque Etat peut désigner le ou les territoires auxquels s'applique la convention. Cette disposition est avant tout conçue pour des Etats possédant des territoires d'outre-mer. Aucune déclaration ne s'impose pour la Suisse.

Art. 30 Réserves

La possibilité d'émettre des réserves a été introduite pour permettre l'adhésion à la convention d'Etats qui, pour des raisons pratiques, constitutionnelles ou politiques, ne peuvent fournir la totalité de l'assistance administrative prévue par la convention, et qui auraient dû de ce fait renoncer à y souscrire. En émettant une réserve, on peut limiter les impôts couverts par la convention et la forme de l'assistance administrative.

Chaque partie contractante peut formuler des réserves, au moment de la signature ou du dépôt de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation, ou ultérieurement et en tout temps. Les réserves peuvent être retirées à tout moment. Celles-ci sont énumérées exhaustivement à l'art. 30 de la convention. Aucune autre réserve ne peut être émise. Pour une description des diverses réserves, on se référera au commentaire de la disposition dont une réserve interdit l'application ou limite la portée. Le projet d'arrêté fédéral précise les réserves que la Suisse devra apporter.

Une partie contractante qui a formulé une réserve à propos d'une disposition de la convention ne peut exiger d'une autre partie l'application de la disposition en question; elle peut néanmoins, s'il s'agit d'une réserve partielle, demander l'application de la disposition dans la mesure où elle l'accepte elle-même. L'art. 30, par. 5, reflète le principe de la réciprocité.

²³ Le 29 octobre 2014, 55 Etats et territoires ont annoncé qu'ils échangeraient leurs premiers renseignements en septembre 2017. 34 Etats et territoires entendent échanger leurs premiers renseignements en septembre 2018.

Art. 31 Dénonciation

Toute partie peut, à tout moment, dénoncer la convention en adressant une notification à l'un des dépositaires (cf. art. 32 de la convention). La partie qui dénonce la convention reste liée par le secret visé à l'art. 22 tant qu'elle conserve en sa possession des documents ou des informations obtenus en application de la convention.

Art. 32 Dépositaires et leurs fonctions

Le Conseil de l'Europe et l'OCDE sont les dépositaires de la convention. L'art. 32 décrit leurs fonctions. Les dépositaires informent les Etats membres du Conseil de l'Europe et de l'OCDE, de même que toutes les autres parties à la convention, de chaque décision, notification ou communication en rapport avec la convention.

5 Commentaire de la législation d'application

5.1 Présentation

En principe, la convention contient les bases juridiques matérielles de l'assistance administrative entre la Suisse et les autres parties contractantes. Les bases légales nécessaires à la mise en œuvre de la convention, notamment celles concernant l'échange spontané de renseignements, doivent être intégrées à la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)²⁴. Ces dispositions sont commentées ci-après.

5.2 Commentaire des dispositions de la législation d'application

Introduction

La convention est un traité international prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale; elle relève à ce titre du champ d'application de l'art. 1, al. 1, let. b, LAAF. Par conséquent, les dispositions d'exécution qui s'imposent doivent trouver place dans la LAAF. La modification principale de cette dernière est l'inclusion de nouvelles dispositions réglant l'échange spontané de renseignements. Pour ce faire, la structure de la LAAF doit être adaptée: dorénavant, la loi comportera six chapitres (1. Dispositions générales, 2. Echange de renseignements sur demande, 3. Echange spontané de renseignements, 4. Traitement des données, obligation de garder le secret et statistiques, 5. Dispositions pénales, 6. Dispositions finales). A l'exception des chap. 2 et 3, les dispositions s'appliquent indépendamment de la forme de l'échange de renseignements.

Art. 1, al. 1

La LAAF règle l'exécution de l'assistance administrative lors de l'échange de renseignements sur demande et de l'échange spontané de renseignements. Elle ne règle pas l'exécution de l'EAR (cf. commentaire de l'EAR, ch. 1.3). Pour mettre en œuvre

²⁴ RS 672.5

l'EAR, il convient de promulguer une loi distincte sur l'EAR qui fait l'objet d'un message séparé.

Art. 2 Compétence

L'AFC est chargée de l'exécution de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur les CDI et les AERF et, dorénavant, la convention. La LAAF réglant désormais l'exécution de l'échange spontané de renseignements, il convient d'adapter la formulation de l'art. 2 LAAF qui ne s'applique encore qu'à l'échange de renseignements sur demande. Cet article précise ainsi que l'AFC est l'autorité compétente par rapport à la personne concernée par l'échange de renseignements, les personnes habilitées à recourir et les autorités compétentes de l'Etat partenaire. Toutefois, pour l'exécution de l'assistance administrative, elle peut recourir à la collaboration d'autres autorités, telles les autorités fiscales cantonales (cf. par ex. art. 11 et 22a LAAF). Lorsqu'une demande d'assistance administrative est adressée à une autorité en Suisse qui n'est pas compétente pour y répondre, cette dernière la transmet d'office et sans délai à l'AFC.

Art. 3, let. a, bbis et d

En raison de l'introduction de l'échange spontané de renseignements, la définition de la personne concernée doit être complétée. En effet, dans ce type d'échange, aucune demande n'est formulée, de sorte que la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements est réputée personne concernée.

De plus, l'art. 3 contient désormais les définitions de l'échange de renseignements sur demande et de l'échange spontané de renseignements.

Art. 4, al. 1 et 3

Par l'introduction de l'échange spontané de renseignements, l'assistance administrative sera également fournie en l'absence de demande. L'actuel al. 1, qui ne concerne que l'assistance administrative sur demande, doit être abrogé.

L'al. 3 règle la question des conditions qui doivent être remplies afin que les renseignements relatifs à des tiers puissent être transmis. Il doit être reformulé de façon à s'appliquer tant à l'échange de renseignements sur demande qu'à l'échange spontané de renseignements. En outre, le nouvel al. 3 précise que des renseignements concernant un tiers ne peuvent être transmis que dans la mesure où ceux-ci sont vraisemblablement pertinents pour évaluer la situation fiscale de la personne concernée. Ce principe est déjà établi dans le message relatif à la LAAF²⁵. Il correspond à la pratique actuelle de l'AFC. Celle-ci doit être reprise dans le texte de loi aux fins de transparence et de sécurité juridique.

Il y a lieu de vérifier pour chaque tiers faisant l'objet d'une transmission de renseignements si ces derniers sont vraisemblablement pertinents pour évaluer la situation fiscale de la personne concernée. Le Manuel de l'OCDE de 2006 sur l'échange spontané de renseignements²⁶ prévoit par exemple la communication de l'identité de

²⁵ Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale (FF 2011 5771, commentaire relatif à l'art. 4, al. 2).

²⁶ Consultable sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

la personne qui a fourni les renseignements transmis à l'administration fiscale, de même que des informations sur l'intermédiaire financier lorsque ce dernier a opéré des paiements ou des transactions. Aucune information concernant des tiers ne doit par contre être transmise si cette condition n'est pas remplie. Il faut penser notamment aux personnes mentionnées par hasard dans les documents de la personne concernée mais qui n'ont aucun rapport avec la situation fiscale de cette dernière. Les tiers faisant l'objet d'une transmission de renseignements disposent de possibilités de recours (cf. art. 14, al. 2, en relation avec l'art. 19, al. 2, en rapport avec l'art. 22d, al. 2).

Art. 5a Accords sur la protection des données

La convention dispose à son art. 22, par. 1, que la partie contractante qui transmet les renseignements peut définir des mesures de protection visant le maintien du secret, que la partie recevant les renseignements est tenue de prendre (cf. commentaire de l'art. 22 de la convention). La partie qui fournit les renseignements doit ainsi pouvoir obtenir la garantie d'une protection suffisante des données. L'art. 5a LAAF règle au plan interne la compétence pour conclure des accords sur la protection des données et la délègue au Conseil fédéral, dans la mesure où ces derniers correspondent au moins au niveau de protection de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)²⁷.

Art. 9, al. 5, et 10, al. 4

Ces alinéas sont transférés dans un nouvel art. 22j (cf. commentaire de l'art. 22j).

Art. 14, al. 4 et 5, 14a, al. 3^{bis}, 4, let. b, et 5, et 17, al. 3

La convention crée la base légale permettant la remise directe par voie postale de documents à une personne résidant dans un autre Etat partie (cf. commentaire de l'art. 17, par. 3, de la convention). Il convient donc d'adapter les dispositions réglant l'information des personnes habilitées à recourir et la notification de la décision finale dans le cadre de la procédure d'assistance administrative. Lorsque la remise directe par voie postale est admissible, elle prend le pas sur la désignation d'un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications et sur la publication dans la Feuille fédérale. L'art. 21 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)²⁸ définit à quel moment un délai est réputé observé dans le cadre d'une procédure administrative. Selon l'al. 1, les écrits doivent être remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse le dernier jour du délai au plus tard. Cette réglementation générale s'applique également, dans le cadre de la convention, aux distributions postales qui sont envoyées en Suisse depuis l'étranger.

En outre, l'art. 14, al. 5, 3^e phrase, fixe un délai de 10 jours pendant lequel la personne habilitée à recourir, qui ne peut être contactée, peut désigner auprès de l'AFC un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La procédure d'assistance administrative, qui doit être menée avec diligence, justifie un délai de 10 jours (cf. art. 4, al. 2). Cette modification permet d'ancrer dans la loi la pratique

²⁷ RS 235.1

²⁸ RS 172.021

actuelle de l'AFC. Elle crée de la sécurité juridique pour les personnes concernées, car la loi fixe clairement un délai de 10 jours pour les requêtes individuelles, respectivement de 20 jours pour les demandes groupées (cf. art. 14a, al. 5). La nature des requêtes individuelles par rapport aux demandes groupées justifie une différence dans la longueur des délais.

Art. 20, al. 3

La transmission à un Etat tiers de renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative n'est pas prévue dans les CDI et est expressément exclue par les AERF, en raison du caractère bilatéral de ces accords. La convention, qui est de nature multilatérale, prévoit à son art. 22, par. 4, 2^e phrase, que les renseignements obtenus par une partie peuvent être transmis à une troisième partie lorsque l'autorité compétente de la partie requise consent préalablement à une telle utilisation. L'art. 20, al. 3, LAAF doit donc être adapté. L'AFC est compétente pour donner le consentement. Si les renseignements obtenus doivent être retransmis à des autorités pénales en vue de la poursuite de délits autres que fiscaux, l'AFC donne le consentement en accord avec l'Office fédéral de la justice.

Art. 21a, al. 4 et 5

Ces alinéas sont transférés dans les nouveaux art. 22k et 22l (cf. commentaire des art. 22k et 22l).

Art. 22, al. 5bis et 7

Al. 5bis

L'AFC vérifie si les renseignements obtenus de l'étranger présentent un intérêt pour d'autres autorités suisses et leur transmet les renseignements dans la mesure où la convention applicable le permet et où le droit suisse le prévoit (cf. par exemple art. 110 s. LIFD et les art. 36 et 37 LIA). Il peut s'agir d'autorités fiscales, par exemple lorsque des renseignements obtenus suite à une demande d'assistance administrative émanant d'une autorité cantonale peuvent également présenter un intérêt pour une autre administration fiscale. Ce faisant, il s'agit de prendre en considération les restrictions à l'utilisation prévues par la convention, comme par exemple le fait que les renseignements obtenus en vertu de la convention ne peuvent pas être utilisés pour des impôts exclus du champ d'application de cette dernière (cf. commentaires de l'art. 22, par. 3, de la convention). Mais il peut aussi s'agir exceptionnellement, par exemple lorsqu'une transmission de renseignements spontanée ou automatique est prévue en droit interne, d'autorités qui ne sont pas concernées par des procédures de taxation, de perception, d'exécution, de poursuite pénale ou de décision sur recours en matière fiscale à propos des impôts relevant du champ d'application de la convention. Par exemple, l'art. 24, al. 2, de la loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE)²⁹ prévoit que les autorités et les fonctionnaires qui, en cette qualité, constatent ou apprennent qu'une infraction a été commise, sont tenus de la dénoncer dans les plus brefs délais à l'autorité cantonale compétente pour la poursuite pénale, à l'autorité cantonale habilitée à recourir ou à l'Office fédéral de la justice. Une obli-

²⁹ RS 211.412.41

gation similaire est prévue à l'art. 22a, de la loi du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération (LPers)³⁰ pour les crimes et délits dont les employés ont eu connaissance ou qui leur ont été signalés dans l'exercice de leur fonction. Le droit actuel prévoit également une obligation de communication – aux caisses de compensation – quant aux revenus de l'activité lucrative indépendante déterminés par les autorités fiscales cantonales (art. 9, al. 3, de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS]³¹). La Convention prévoit que les renseignements fournis par une partie contractante à une autre partie, peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales lorsque le droit national de la partie qui fournit les renseignements le permet et que l'autorité compétente de cette partie y consent (cf. explications relatives à l'art. 22, par. 4, de la convention). Dans un tel cas, l'AFC obtient le consentement nécessaire.

Al. 7

L'art. 22, al. 6, LAAF prévoit que la Suisse ne formule de demande d'assistance administrative pour des informations bancaires que dans la mesure où ces informations peuvent être obtenues selon le droit suisse. En vertu de la législation en vigueur, c'est le cas des procédures pénales en matière fiscale menées au titre du droit pénal administratif (infractions concernant l'impôt anticipé, les droits de timbre, la taxe sur la valeur ajoutée, ou relevant d'enquêtes fiscales spéciales au sens des art. 190 ss LIFD) ou du code de procédure pénale (délits fiscaux au sens des art. 186 et 187 LIFD). Par cette réglementation, la Suisse renonce dans certains cas à requérir des renseignements d'un Etat partenaire bien que ce dernier puisse être tenu de se procurer et de transmettre les renseignements en exécution de la convention applicable. Cette autolimitation résulte du fait que les autorités suisses de taxation ne peuvent se procurer des informations auprès des banques en vertu du droit en vigueur. La limitation permet d'assurer une égalité de traitement s'agissant de la collecte de renseignements en Suisse et à l'étranger.

A la suite de l'introduction de l'échange spontané et automatique de renseignements, la Suisse va obtenir des autres parties contractantes des renseignements sans demande préalable, y compris des informations bancaires. Elle doit pouvoir utiliser ces renseignements, obtenus passivement, pour l'application et l'exécution de la législation fiscale suisse dans le respect des limites prévues par les conventions (cf. commentaire de l'art. 22e). Dans certains cas, les renseignements échangés spontanément ou automatiquement ne suffiront toutefois pas à établir définitivement l'assujettissement selon le droit suisse, et des informations complémentaires seront nécessaires. Si, par exemple, la Suisse apprend qu'une personne donnée a perçu des intérêts sur un compte à l'étranger, elle doit également connaître l'état du compte à la fin de l'année pour déterminer l'impôt sur la fortune. Si elle ne peut obtenir ces informations complémentaires, l'autorité fiscale n'a d'autre recours qu'une taxation d'office. Dans ce contexte, il convient de suspendre l'autolimitation par rapport aux Etats desquels la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable. Concrètement, il s'agit de renoncer à la limitation par rapport aux Etats parties à la convention. De plus, la disposition est formulée de manière à suspendre également la limitation par rapport aux Etats avec lesquels la Suisse convient de l'EAR car dans ce cas, comme dans celui de l'échange spontané de renseignements, la Suisse

³⁰ RS 172.220.1
³¹ RS 831.10

recevra des Etats partenaires des informations bancaires sans demande préalable. L'EAR fait toutefois l'objet d'un message distinct (cf. ch. 1.3).

Le secret bancaire au plan national, c'est-à-dire pour les contribuables en Suisse en relation avec leurs comptes bancaires en Suisse, n'est pas affecté par la modification proposée. Les règles applicables à l'obtention d'informations bancaires en Suisse pour l'application et l'exécution de la législation fiscale suisse ne sont pas modifiées par ce projet. De même, les informations bancaires collectées en Suisse suite à une demande émanant de l'étranger ne pourront être utilisées que dans la mesure où l'on aurait pu se les procurer conformément au droit suisse (art. 21, al. 2).

Art. 22a Principes

Al. 1

De façon générale, l'art. 7 de la convention fournit la base juridique matérielle de l'échange spontané de renseignements. Le Conseil fédéral doit être investi de la compétence de régler les obligations liées à l'échange spontané de renseignements. Il tiendra compte ce faisant de la norme internationale et de la pratique des autres Etats en la matière. La norme internationale est décrite dans le commentaire de la convention³² et dans le Manuel de l'OCDE sur l'échange spontané de renseignements³³. Par ailleurs, le FHTP développe actuellement un cadre pour l'échange spontané de renseignements sur les accords fiscaux préalables (*rulings*) en lien avec l'imposition des personnes morales. L'ordonnance du Conseil fédéral doit favoriser l'exécution uniforme par les autorités fiscales concernées. Elle vise de plus à renforcer la prévisibilité et la sécurité du droit. Les autorités en question seront étroitement associées à la mise au point de l'ordonnance.

Al. 2

Si l'on veut pouvoir échanger spontanément des renseignements, il faut veiller à ce que les autorités fiscales prennent les mesures nécessaires à l'identification des cas dans lesquels des renseignements doivent être échangés spontanément conformément aux conventions applicables. De par sa nature, l'échange spontané de renseignements est tributaire de la participation et de la coopération actives des autorités fiscales locales (par ex. des inspecteurs du fisc). Les autorités fiscales doivent par conséquent développer des stratégies favorisant et encourageant l'échange spontané de renseignements. Sont en principe concernées toutes les autorités fiscales chargées de la perception des impôts relevant du champ d'application de la convention (cf. commentaire de l'art. 2 de la convention). En raison de la structure fédéraliste de la Suisse, il s'agit des autorités fiscales fédérales et cantonales.

Al. 3

L'AFC est l'autorité compétente en matière d'exécution de l'assistance administrative (cf. art. 2). Il faut donc s'assurer que les autres autorités fiscales remettent à l'AFC les renseignements que l'on prévoit de transmettre aux autorités étrangères

³² Consultable sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010.

³³ Consultable sur le site: www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

compétentes. Par exemple, si un collaborateur d'une autorité fiscale cantonale identifie un cas dont il présume qu'il relève du champ d'application de l'art. 7 de la convention, il transmet les renseignements nécessaires à l'AFC qui mènera la suite de la procédure. Les renseignements sont transmis sans demande expresse et dans les délais (cf. commentaire de l'al. 5).

L'AFC vérifie que les conditions posées à l'échange spontané de renseignements par la convention applicable sont réunies et décide quels renseignements seront transmis. Avant toute transmission, on prêter attention aux dispositions des art. 22b à 22d qui règlent la procédure et notamment les droits de la personne concernée et d'autres personnes habilitées à recourir (cf. commentaire des art. 22b à 22d).

Al. 5

Pour garantir une exécution uniforme et efficace de l'échange spontané de renseignements, le DFF peut édicter des directives, et en particulier imposer l'utilisation de formulaires déterminés. De même, il peut exiger que certains formulaires soient transmis sous forme électronique uniquement.

Art. 22b à 22d

L'information de la personne concernée et d'autres personnes habilitées à recourir de même que la procédure en matière d'échange spontané de renseignements respectent les mêmes principes que ceux applicables à l'échange de renseignements sur demande.

En principe, la personne concernée et les autres personnes habilitées à recourir sont informées de l'échange spontané de renseignements avant toute transmission (art. 22b, al. 1). Exceptionnellement, elles ne sont informées de l'échange spontané de renseignements qu'après son exécution si l'information préalable risque de compromettre le but de l'assistance administrative et l'aboutissement d'une enquête (art. 22b, al. 2). Cet alinéa correspond en substance à l'art. 21a, al. 1, introduit en 2014 pour garantir la conformité à la norme internationale. En vertu de cette norme, l'échange efficace de renseignements ne doit pas être entravé ou exagérément retardé par les impératifs de notification. Ce principe vaut tant pour l'échange de renseignements sur demande que pour l'échange spontané de renseignements. On propose dès lors de retenir la même formulation que celle figurant à l'art. 21a, al. 1. En l'absence de demande, l'AFC doit, en se plaçant du point de vue de l'autorité étrangère, déterminer si les conditions d'une information *a posteriori* sont remplies.

L'art. 22d ne renvoie pas à l'art. 18 LAAF relatif au règlement des frais dans le cadre de l'assistance administrative sur demande. Lors de l'échange spontané de renseignements, les renseignements transmis sont déjà à la disposition des autorités fiscales. Les frais de l'échange spontané de renseignements doivent donc être supportés par les autorités et non par des tiers.

Art. 22e Renseignements transmis spontanément de l'étranger

La convention est fondée sur le principe de la réciprocité. Elle n'offre aucune possibilité de renoncer unilatéralement à bénéficier d'une assistance administrative. Par conséquent, et en l'absence de toute demande préalable, la Suisse obtiendra des renseignements de l'étranger. En général, une autorité fiscale doit prendre en considération toutes les informations dont elle dispose dans l'application et l'exécution de

la législation fiscale. C'est pourquoi l'art. 22e, al. 1, dispose que les renseignements transmis spontanément de l'étranger peuvent être utilisés en vue de l'application et de l'exécution du droit fiscal suisse dans le respect des restrictions imposées par la convention (art. 22 de la convention). Cet article s'applique à tous les types de renseignements, y compris les informations bancaires.

En sa qualité d'autorité compétente, l'AFC est destinataire des données reçues spontanément de l'étranger et les transmet aux autorités fiscales concernées.

En rapport avec l'art. 22e, al. 2, on se référera au commentaire de l'art. 22, al. 5^{bis}, qui vaut par analogie.

Art. 22f Traitement des données

L'art. 22f autorise l'AFC à traiter des données sensibles. Il résulte de cette disposition que l'AFC peut également traiter toutes les données qui ne sont pas qualifiées de sensibles. La notion de «traitement» comprend toute opération relative à des données personnelles, plus particulièrement la collecte, la conservation et l'exploitation de données (art. 3, let. e LPD). Cette autorisation s'applique aussi bien aux données reçues des autorités étrangères qu'à celles qui sont transmises par les autorités suisses. Pour des raisons de protection des données, ces dernières ne peuvent être traitées que dans la mesure nécessaire à l'application des tâches légales (art. 4, al. 3, LPD). Pour des raisons de transparence, les données sur des sanctions ou poursuites administratives ou pénales sont nommées expressément. Les données en possession des autorités cantonales sont soumises aux dispositions pertinentes de droit cantonal.

Art. 22g Système d'information

Afin de pouvoir traiter les données reçues en vertu des conventions applicables et de la loi, l'AFC est autorisée à exploiter un système d'information qui peut contenir les données visées à l'art. 22f. Seuls les collaborateurs de l'AFC ou, par exemple, le personnel spécialisé mandaté pour un projet spécifique et sous contrôle de l'AFC, peuvent avoir accès aux données. L'al. 3 énumère les buts pour lesquels le système peut être utilisé. L'AFC est l'organe responsable au sens de l'art. 16 LPD.

Le traitement des données, les catégories de données personnelles traitées, le catalogue des données sensibles sur des poursuites et sanctions pénales, les autorisations d'accès et de traitement, la durée de conservation ainsi que l'archivage et la destruction des données sont réglés par ordonnance du Conseil fédéral (al. 4).

Art. 22h Obligation de garder le secret

L'art. 22h s'inspire de l'art. 39 de la loi fédérale du 15 juin 2012 sur l'imposition internationale à la source (LISint)³⁴ et de l'art. 10 de la loi du 17 décembre 2004 sur la fiscalité de l'épargne (LFisE)³⁵. Toute personne chargée de l'exécution d'une convention applicable et de la loi est tenue de garder le secret. Cette obligation ne s'applique pas aux transmissions de renseignements et publications prévues par la convention applicable et la loi, comme par exemple les transmissions de renseigne-

³⁴ RS 672.4

³⁵ RS 641.91

ments aux Etats partenaires ou les publications dans la Feuille fédérale prévue par la LAAF.

L'obligation de garder le secret peut être levée par le DFF au cas par cas à l'égard d'organes judiciaires et administratifs. De même, il n'existe pas d'obligation de garder le secret lorsque les deux conditions suivantes sont remplies: la convention applicable permet la levée de l'obligation de garder le secret et une base légale en droit suisse le prévoit. La convention par exemple prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Les renseignements peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque l'utilisation est possible selon la législation de l'Etat qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cet Etat consent à une telle utilisation. En ce qui concerne la deuxième condition, l'art. 22a LPers par exemple prévoit que les employés de la Confédération sont tenus de dénoncer aux autorités de poursuite pénale, à leurs supérieurs ou au Contrôle fédéral des finances tous les crimes et délits poursuivis d'office dont ils ont eu connaissance ou qui leur ont été signalés dans l'exercice de leur fonction.

Art. 22i Statistiques

L'AFC peut publier les statistiques requises dans le cadre de l'examen par les pairs du Forum mondial. Nul ne peut se prévaloir d'un droit d'accès à des informations allant au-delà des informations publiées en application de l'al. 1. D'une part, le Forum mondial prévoit que le principe de confidentialité s'applique non seulement au contenu des demandes, mais également à l'ensemble de la relation bilatérale en matière d'échange de renseignements. Il est important que la Suisse puisse dans ce domaine suivre la pratique internationale sans aller au-delà de celle-ci. D'autre part, les statistiques publiées ne doivent pas permettre d'identifier des personnes ou des détenteurs d'informations spécifiques ou de déduire des informations qui tombent sous le coup des secrets professionnels protégés (par ex. parts de marchés ou pratiques commerciales).

Art. 22j à 22l

Pour des raisons de systématique, les dispositions pénales jusqu'ici disséminées dans divers articles de la LAAF (art. 9, al. 5, 10, al. 4, et 21a, al. 4) sont regroupées dans un chapitre «Dispositions pénales». Aucune nouvelle disposition pénale n'est introduite. Le renvoi au droit pénal administratif, que prévoyait le seul art. 21a, al. 5, figure dorénavant à l'art. 22l. On veut souligner ainsi que la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif³⁶ s'applique à la poursuite de toutes les infractions aux dispositions pénales de la LAAF. Enfin, il est établi que l'AFC est l'autorité de poursuite et de jugement pour les infractions à ces dispositions.

³⁶ RS 313.0

6 Conséquences de la convention et de la législation d'application

6.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

En adhérant à la convention, la Suisse s'engage vis-à-vis de 36 nouveaux Etats partenaires à leur fournir une assistance administrative sur demande dans le domaine fiscal (état: 1^{er} mai 2015). Il est probable que cela entraînera une augmentation du nombre des demandes d'assistance, tant de la part des Etats partenaires que de la part de la Suisse, ce qui générera des besoins supplémentaires en personnel au sein du Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'AFC.

Par ailleurs, la convention introduira une forme nouvelle d'assistance administrative pour la Suisse, l'échange spontané de renseignements, avec toutes les parties contractantes. Sa mise en œuvre entraînera des coûts supplémentaires pour le DFF et les administrations fiscales cantonales. Une estimation de ce surcoût reste toutefois impossible à ce jour, car il dépend d'une part des mesures d'ores et déjà prises pour le contrôle de l'application conforme et de l'exécution de la législation fiscale suisse auprès des diverses autorités fiscales, et d'autre part de la réglementation que devront mettre en place le Conseil fédéral et le DFF en application de l'art. 22a, al. 1 et 5, LAAF. Il dépendra également du nombre de cas identifiés pour lesquels des renseignements devront être spontanément échangés. Dans chaque cas, la personne concernée et les autres personnes habilitées à recourir devront être informées (cf. le commentaire des art. 22b à 22d LAAF), ce qui occasionnera des charges supplémentaires pour le Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'AFC.

Conformément à la décision du Conseil fédéral du 25 juin 2014 relative à l'évaluation globale des ressources en personnel en 2014, 30 nouveaux postes seront créés cette année pour l'assistance administrative, et 17 autres en 2016, pour le moment limités à 2017. La décision du Conseil fédéral découle de l'évaluation globale des développements dans le domaine de l'assistance administrative internationale et des nouvelles obligations pour la Suisse en application des clauses relatives à l'assistance administrative des CDI et des AERF, des accords sur l'imposition internationale à la source conclus avec le Royaume-Uni³⁷ et l'Autriche³⁸, de l'accord sur la fiscalité de l'épargne conclu avec l'UE ainsi que de l'accord FATCA conclu avec les USA³⁹. La situation en matière de ressources fera l'objet d'une nouvelle évaluation au printemps 2017, dont les résultats seront communiqués au Conseil fédéral. La convention étant susceptible d'entrer en vigueur en 2017, les besoins supplémentaires en personnel à ce titre au sein du Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'AFC seront pris en compte lors de la réévaluation du printemps 2017.

³⁷ Accord du 6 octobre 2011 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord concernant la coopération en matière de fiscalité, modifié par le protocole signé le 20 mars 2012 (RS **0.672.936.74**).

³⁸ Accord du 13 avril 2012 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche concernant la coopération en matière de fiscalité et de marchés financiers (RS **0.672.916.33**).

³⁹ Accord du 14 février 2013 entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur leur coopération visant à faciliter la mise en œuvre du FATCA (RS **0.672.933.63**).

6.2 Conséquences économiques et fiscales

Le renforcement de la coopération avec les autorités fiscales des parties à la convention pourrait entraîner une augmentation des recettes fiscales consécutive à une meilleure exécution de la législation fiscale suisse. Dans la mesure où la Suisse obtient davantage d'informations sur les revenus et la fortune des personnes imposables en Suisse, elle serait en mesure de mieux contrôler et faire respecter l'application du droit fiscal suisse. Une estimation à cet égard est toutefois impossible.

Simultanément, le renforcement de la coopération en matière fiscale pourrait inciter des personnes imposables dans un Etat partenaire à retirer leurs avoirs placés en Suisse. Une telle conséquence réduirait les marges des intermédiaires financiers suisses et leurs bénéficiaires, ce qui entraînerait une diminution des recettes au titre de l'impôt sur le bénéficiaire. Néanmoins, en respectant les normes internationales, la place financière suisse gagnerait en réputation et en attrait. De plus, on peut s'attendre à ce que le risque de sanctions de l'étranger à l'encontre de la Suisse, par exemple son inscription sur des listes noires qui sont basées sur le non-respect des normes internationales dans le domaine fiscal, notamment en matière de transparence et d'échange de renseignements, soit exclu, respectivement largement réduit. On peut donc admettre que de possibles retraits de fonds puissent être compensés à moyen et long termes par d'autres afflux de fonds.

7 Relation avec le programme de la législature

La convention a été signée à Paris le 15 octobre 2013. L'objet n'a été annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015⁴⁰, ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015⁴¹. Il correspond toutefois à l'objectif 3 «La stabilité de la place financière et son attrait sont garantis». Pour atteindre cet objectif, des mesures de développement de la place financière suisse s'imposent, qui visent à ce qu'elle inspire confiance, garantisse une imposition conforme et soit compétitive.

8 Aspects juridiques

8.1 Constitutionnalité

L'objet se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁴², qui dispose que les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération. L'art. 184, al. 2, Cst. habilite le Conseil fédéral à signer et à ratifier des traités internationaux. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale approuve les traités internationaux, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la seule compétence du Conseil fédéral en vertu d'une loi ou d'un traité international (art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration⁴³). La

⁴⁰ FF 2012 349

⁴¹ FF 2012 6667

⁴² RS 101

⁴³ RS 172.010

convention est un traité international dont l'approbation ne relève pas de la compétence du Conseil fédéral, mais de celle de l'Assemblée fédérale.

8.2 Forme de l'acte à adopter

Forme de l'acte d'approbation de la convention

En vertu de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement⁴⁴, sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Sont réputées importantes les dispositions qui doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale en vertu de l'art. 164, al. 1, Cst. La convention contient d'importantes dispositions fixant des règles de droit. L'arrêté fédéral portant approbation de la convention est ainsi sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

Forme de l'acte de mise en œuvre

En vertu de l'art. 141a Cst., les modifications constitutionnelles ou les modifications de lois liées à la mise en œuvre d'un traité international sujet au référendum peuvent être intégrées à l'arrêté portant approbation du traité. Les modifications de lois proposées visent la mise en œuvre de la convention et résultent directement des engagements prévus. L'acte de mise en œuvre peut donc être intégré à l'arrêté portant approbation de la convention.

8.3 Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 22a, al. 1, LAAF, le Conseil fédéral est habilité à définir les obligations liées à l'échange spontané de renseignements. Cette délégation se justifie du point de vue matériel et permet de tenir compte des normes internationales et de la pratique d'autres Etats.

Le Conseil fédéral fixe, en application de l'art. 22g, al. 4, LAAF, les modalités concernant l'exploitation du système d'information de l'AFC contenant les données reçues en application de la convention applicable et de la LAAF, en particulier son organisation, l'accès aux données et la durée de conservation des données. Cette délégation correspond à la procédure usuelle.

⁴⁴ RS 171.10

