

La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE

«The devil is in the details»

Prof. Xavier Oberson



*Xavier Oberson, Dr. en droit,
Professeur à l'Université de
Genève, avocat*

Table des matières

1	Introduction.	5	4.3	Les limites à l'échange de renseignements (art. 26 al. 3 MC OCDE)	14
2	Historique.	6	4.3.1	En général.	14
3	Les éléments essentiels de l'art. 26 MC OCDE	7	4.3.2	Les limites du droit interne	15
3.1	Fonction et portée juridique	7	4.3.2.1	En général.	15
3.2	Structure	8	4.3.2.2	Les garanties de procédure	15
3.3	Champ d'application	8	4.3.2.3	L'obtention des renseignements en droit interne	16
3.3.1	Territorialité.	8	4.3.2.4	La demande de renseignements contraire au principe de la bonne foi.	17
3.3.2	Les impôts concernés.	9	4.3.2.5	L'impact du principe de réciprocité	17
3.3.3	Le champ d'application temporel.	9	4.3.3	La limite du secret.	17
3.4	Les formes de l'échange	9	4.3.4	La limite de l'ordre public.	18
4	Le contenu de l'art. 26 MC OCDE	10	4.4	La non pertinence de l'intérêt fiscal de l'Etat requis (art. 26 al. 4 MC OCDE)	19
4.1	Les conditions de l'échange de renseignements (art. 26 al. 1 MC OCDE)	10	4.5	La portée du statut particulier du détenteur de l'information et notion de renseignements portant sur le droit de propriété (art. 26 al. 5 MC OCDE)	19
4.1.1	La pertinence des renseignements demandés	10	4.5.1	En général.	19
4.1.2	L'identification du contribuable et du détenteur de l'information	11	4.5.2	Les renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires.	19
4.1.2.1	En général.	11	4.5.3	Les renseignements relatifs aux droits de propriété	20
4.1.2.2	Les CDI suisses	11	4.5.4	La clause supplémentaire des CDI suisses	20
4.2	La confidentialité de l'échange de renseignements (art. 26 al. 2 MC OCDE)	12	5	Conclusion	21
4.2.1	En général.	12		Bibliographie choisie	22
4.2.2	Les personnes et autorités concernées	13		Rapports et documents	23
4.2.3	Les limites à l'utilisation des renseignements	13		Normes et documents y relatifs	23
4.2.3.1	Pour l'Etat requérant	13		Messages et autres documents législatifs	25
4.2.3.2	Pour l'Etat requis (notamment l'utilisation pour appliquer le droit fiscal suisse)	14			

1 Introduction

Le vendredi 13.3.2009 restera une date clé dans l'histoire fiscale de la Suisse. Le Conseil fédéral a en effet annoncé à cette date un changement majeur dans la politique en matière d'échange de renseignements fiscaux avec les Etats étrangers. Désormais, les nouvelles CDI suisses reprendront le contenu de l'art. 26 du Modèle OCDE de CDI (MC OCDE), dans sa version actuelle (datant de 2005).

Le pas franchi est très important.¹ En effet, jusqu'ici, la Suisse était connue pour sa position restrictive en ce domaine. Fondamentalement, partant du principe que la fonction prépondérante d'une CDI est de lutter contre la double imposition internationale, la Confédération n'a accepté pendant plusieurs décennies que l'échange de renseignements nécessaires à l'application d'une CDI. Cette position avait certes lentement évolué, tout particulièrement dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis de 1996, qui ouvrait une assistance administrative en cas de «tax fraud and the like».² Par la suite, à partir de 2004, certaines CDI, notamment avec des Etats de l'Union Européenne (UE), ont également ouvert un échange en cas de fraude fiscale », au sens de la législation de l'Etat requis.

Mais, jusqu'à mars 2009, le verrou de la fraude fiscale », au sens helvétique du terme, demeurait le seuil nécessaire d'accès à l'échange de renseignements dans le cadre d'une CDI.³ Le verrou a désormais sauté et la condition de base de l'échange, sous réserve de nombreuses conditions que nous allons étudier, devient celle du caractère « vraisemblablement pertinent » des renseignements sollicités pour appliquer soit (i) la CDI, soit (ii) la législation fiscale interne de l'Etat requérant.

Lors de l'annonce du 13.3.2009, le Conseil fédéral a non seulement déclaré accepter le standard international de l'art. 26 MC OCDE, dans le cadre des nouvelles CDI, mais il a également fixé un certain nombre de conditions cadres à la mise en œuvre de cette nouvelle règle, à savoir :

- La protection des droits de procédure des personnes concernées.
- L'assistance administrative doit être limitée au cas par cas (pas de «fishing expeditions»).
- Il s'agit de trouver des solutions transitoires équitables (respect du principe de non rétroactivité).
- La norme doit en principe s'appliquer aux impôts entrant dans le champ d'application de la convention.
- Le principe de subsidiarité doit être respecté.
- Le droit interne suisse demeure inchangé.
- Enfin, on doit trouver des solutions pour éliminer les traitements discriminatoires et, dans la mesure du possible, chercher à obtenir des contreparties lors des négociations.

Entre temps, la Suisse a négocié plus d'une trentaine de nouvelles CDI avec une telle clause, dont 9 sont déjà entrées en vigueur.⁴ De même, pour mettre en œuvre ces CDI, la Suisse a adopté une ordonnance d'application (OACDI),⁵ qui est entrée en vigueur le 1.10.2010. Un projet de loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale est également en préparation (P-LAAF).⁶ Au surplus, en date du 15.2.2011, le Département Fédéral des Finances (DFF) a rendu publique la nécessité d'une adaptation de la pratique concernant les demandes d'assistance, notamment dans le cadre de l'identification du contribuable et du détenteur d'information.⁷

Deux ans après ce changement de paradigme, notre propos est ainsi d'analyser comment la Suisse a concrètement mis en œuvre les exigences de l'art. 26 MC OCDE, dont les éléments essentiels sont parfois controversés et sujets à interprétation. Pour ce faire, après un bref rappel historique (ci-après, ch. 2), il convient d'analyser les contours de la nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements à la lumière des éléments

1 V. à ce propos R. WALDBURGER, *Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick*, p. 60 ss; X. OBERSON, *La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux. « Un an après »*, p. 94 ss.

2 Sur cette notion, v. entre autres : D. HUFSCHEIDT, «Tax fraud and the like». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, p. 433; R. WALDBURGER, *Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit dem USA. Formell- und materiell-rechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG*, p. 91; X. OBERSON, «Tax fraud or the like». Grandeur et décadence d'une notion controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis, p. 386 ss.

3 V. toutefois le cas particulier de « l'affaire UBS », qui ne sera pas développé ici, avec une définition spécifique du concept de « tax fraud and the like », détaillée dans les annexes à l'Accord UBS, du 19.8.2009, modifié le 31.3.2010 par le Protocole Accord UBS (RS 0.672.933.612), dont la constitutionnalité a finalement été admise par le Tribunal Administratif Fédéral (TAF); à ce propos v. notamment ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV »); v. aussi M. Reich, *Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats. Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010*.

4 Il s'agit des CDI avec le Danemark, la Finlande, la France, la Grande-Bretagne, le Qatar, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, l'Autriche (dès le 1.3.2011) et l'Espagne (clause de la nation la plus favorisée). La CDI avec les Etats-Unis de 2009 (v. Protocole CDI-US) a été approuvée par les Chambres fédérales mais n'est pas encore en vigueur.

5 Ordonnance du 1.9.2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition; v. à ce propos, D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*.

6 Projet de LF sur l'assistance administrative en matière fiscale (LAAF), qui a été mise en consultation le 12.1.2011 et qui devrait, à terme, remplacer l'OACDI.

7 Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées.

essentiels de l'art. 26 MC OCDE (ci-après, ch. 3) et de son contenu (ci-après, ch. 4).

2 Historique

L'art. 26 MC OCDE de 1963 posait déjà le principe de l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention et celles des lois internes des Etats contractants relatives aux impôts visés par la convention, mais dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoyaient était conforme à la convention. Une exigence de confidentialité était également fixée. « Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention » (art. 26 al. 1 in fine MC OCDE 1963). De même, les limites à l'échange de renseignements figuraient déjà à l'al. 2. Sur la base de règles restrictives de législation interne (secret bancaire, p. ex.), un Etat était ainsi en droit de refuser de fournir les renseignements requis.

Le MC OCDE de 1977 a complété quelque peu cette disposition. Tout d'abord, l'art. 26 al. 1 précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1 du Modèle. En d'autres termes, l'échange de renseignements peut également concerner des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un ou l'autre des Etats contractants. En outre, l'art. 26 al. 1 MC OCDE a été complété. Selon cette nouvelle disposition : « Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes et autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audience publiques de tribunaux ou dans des jugements ».

Le MC OCDE de 2000, quant à lui, a simplement ajouté que l'échange de renseignements n'est pas non plus restreint par l'art. 2. Dès lors, les échanges de renseignements peuvent également porter sur des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales.

Les modifications les plus substantielles ont été introduites dans le MC OCDE de 2005. L'art. 26 a été reformulé et complété. Il contient deux nouvelles clauses es-

sentielles : (i) la non pertinence de l'intérêt national pour refuser d'échanger des renseignements (nouvel art. 26 al. 4) et (ii) l'impossibilité de refuser des renseignements au motif qu'ils sont détenus par une banque ou parce qu'ils concernent un droit de propriété (nouvel art. 26 al. 5). Plus précisément, les modifications de l'art. 26 sont les suivantes. D'abord, les règles sur la confidentialité de l'échange (ancien al. 1 in fine) se trouvent désormais dans un nouvel al. 2. Celles-ci permettent également que les renseignements soient communiqués aux autorités de surveillance. L'al. 2 du Modèle, qui contient les limites à l'échange, est devenu l'al. 3. Dans la foulée, l'al. 5, qui restreint la portée des limites de l'al. 3, a été introduit. Cette nouvelle règle, fruit d'abondantes discussions, fait notamment échec aux dispositions internes de l'Etat requis en matière de secret bancaire. Enfin, un nouvel al. 4 à l'art. 26 a été introduit (non pertinence de l'intérêt national).

Ces modifications importantes sont le fruit de divers travaux de l'OCDE.⁸ On rappellera qu'en 1998, l'OCDE a publié un fameux rapport intitulé « Concurrence fiscale dommageable – un problème mondial ». Ce rapport précise notamment que l'absence d'échange effectif de renseignements est un facteur d'identification de la concurrence fiscale dommageable. Le Luxembourg et la Suisse ont toutefois refusé d'approuver le rapport. En 2000, l'OCDE a établi un nouveau rapport, intitulé : « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales ». Cette fois la Suisse l'approuve.

L'OCDE crée alors, en 2001, un Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Le Forum met au point le fameux modèle d'accord sur l'échange de renseignements (MAER), publié en 2002.⁹ Ce dernier prévoit un échange de renseignements sur demande mais aux conditions posées par le droit de l'Etat requérant. Le MAER s'inscrit dans le cadre de l'initiative de l'OCDE à l'encontre de la concurrence fiscale dommageable et vise fondamentalement les Etats non membres de l'OCDE, notamment les paradis fiscaux. Au départ, malgré quelques belles réalisations, notamment la conclusion par les USA d'accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (Tax Information Exchange Agreements [TIEA]) avec les Bermudes et d'autres Etats, la situation peine à évoluer. Il faudra attendre 2008, avec les « affaires » du Liechtenstein et de l'UBS, puis la crise économique de 2008, pour voir la

8 V. à ce propos, P. SAINT-AMANS, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE.

9 V. à ce sujet, J. BARNARD, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, Bulletin IBFD 2003; X. OBERSON, The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State.

situation évoluer drastiquement. Depuis, de nombreux accords d'échange de renseignements ont été conclus. A l'heure actuelle, il en existe plus de 400 de par le monde.

Le nouvel art. 26 MC OCDE, dans sa version 2005, est ainsi très fortement influencé par les travaux de l'OCDE à l'encontre de la concurrence fiscale dommageable, découlant non seulement du rapport de 1998, mais surtout de la mise en œuvre du MAER (TIEA) de 2002. On retrouve d'ailleurs dans le commentaire OCDE de l'art. 26 MC OCDE des phrases entières qui proviennent du commentaire du MAER. En octobre 2008, l'ONU entérine, dans son modèle de CDI, une version semblable à celle de l'art. 26 OCDE. Le standard international en matière d'échange de renseignements, qui découle de l'art. 26 MC OCDE, 26 MC-ONU et du MAER peut ainsi être résumé de la façon suivante. La norme fiscale internationale : « comporte l'obligation d'échanger des renseignements sur demande dans tous les domaines relevant de la fiscalité en vue d'appliquer et de mettre en œuvre la législation fiscale nationale nonobstant toute condition relative à un intérêt fiscal national ou à l'application du secret bancaire en matière fiscale. Elle prévoit également de larges clauses de sauvegarde pour préserver la confidentialité des renseignements échangés ».¹⁰

La crise économique de 2008 a encore exacerbé les tensions, à la lumière des réunions du G 20 et du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements. L'OCDE, dans ce cadre, a notamment élaboré des projets de listes destinées à stigmatiser les juridictions qui n'auraient pas mis en œuvre le standard international en matière d'échange de renseignements. Lors du sommet du G20 de Londres du 2.4.2009, la Suisse figurait encore sur une liste, dite « grise », d'Etats s'étant engagés à appliquer le standard international, sans l'avoir encore mis en œuvre de façon substantielle.¹¹ Afin de figurer sur la liste blanche, un Etat doit voir signées au moins 12 CDI avec le standard de l'art. 26 MC OCDE ou 12 TIEA. Au mois de septembre 2009, constatant que 12 CDI basées sur le MC OCDE avaient été signées par la Suisse, l'OCDE a fait figurer la Suisse sur la liste blanche.¹²

Lors de sa réunion des 1. et 2.9.2009 à Mexico, le Forum mondial a décidé de se restructurer et de se doter d'un mandat de 3 ans en vue d'établir un processus d'examen par les pairs afin de suivre et d'examiner les progrès accomplis en vue d'assurer un échange de renseignements effectif et complet. Les normes de transpa-

rence et d'échange de renseignements relevantes sont, fondamentalement, le MAER (TIEA) de 2002, et ses commentaires, ainsi que l'art 26 MC OCDE, dans sa version mise à jour en 2004, approuvée par le Conseil de l'OCDE le 15.7.2005. Dans la foulée, l'OCDE et le Conseil de l'Europe se sont mis d'accord pour une mise à jour de la convention multilatérale de 1988 du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.¹³

En 2010, le Forum mondial a ainsi publié les termes de référence en vue de suivre et d'examiner les progrès vers la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces termes de référence sont utilisés par les équipes d'évaluation comme critères et principaux éléments par rapport auxquelles le cadre juridique et administratif des juridictions examinées et la mise en œuvre effective de ces normes sont évalués.

A notre sens, le MAER demeure toutefois un modèle quelque peu différent de celui du MC OCDE. Comme on l'a vu, il s'adresse aux Etats non membres de l'OCDE et vise fondamentalement des Etats qui n'ont pas un système fiscal comparable (essentiellement des paradis fiscaux). On ne peut donc, sans autre, transposer les exigences du MAER dans le cadre du MC OCDE. Cela étant, la refonte de l'art. 26 MC OCDE s'est élaborée en parallèle à celle du MAER. De même, lors de la réunion du Forum mondial à Mexico, en septembre 2009, les termes de référence en matière de transparence et d'échange de renseignements ont été acceptés. Ces termes ont érigé les règles de l'art. 26 MC OCDE, d'une part, et du MAER, d'autre part, comme standard international. Pour interpréter les règles de l'art. 26 MC OCDE, on peut donc se référer également au MAER. Cela étant, l'interprétation doit se limiter à celle qui est conforme à la norme de l'art. 26 MC OCDE, dans le respect du principe de proportionnalité.

3 Les éléments essentiels de l'art. 26 MC OCDE

3.1 Fonction et portée juridique

L'art. 26 MC OCDE a pour objet l'échange de renseignements entre les Etats contractants. Cette disposition a été introduite initialement pour assurer la mise en œuvre

10 P. SAINT-AMANS, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE, N 2 et 6.

11 Progress Report du 2.4.2009, publié par le Forum Global de l'OCDE destiné à mettre en œuvre le standard international.

12 V. le Progress Report du 2.9.2009, publié par le Forum Global de l'OCDE destiné à mettre en œuvre le standard international.

13 Le protocole d'amendement à cette convention multilatérale a été ouvert à la signature lors de la réunion du Conseil des Ministres de l'OCDE du 27.5.2010. A ce jour, 20 Etats ont signé le protocole d'amendement qui entrera en vigueur (pour 5 Etats), le 1.6.2011. La convention originale, quant à elle, est entrée en vigueur le 1.4.1995 (pour 5 Etats). A ce jour, 23 Etats l'ont déjà signée.

d'une CDI. En effet, l'application des règles de partage suppose notamment l'obtention d'informations de la part de l'Etat requis.¹⁴ L'Etat requérant ne peut en effet, sans base conventionnelle, obtenir directement de telles informations de l'Etat requis. De plus, l'Etat requérant ne peut pas non plus, sans une telle disposition, s'adresser aux contribuables résidents de l'Etat requis sans heurter la souveraineté de l'Etat requis. C'est ainsi que l'art. 26 MC OCDE prévoit que l'Etat requis doit fournir les informations nécessaires pour appliquer la convention (« petite assistance »). Le Modèle prévoit en outre un échange de renseignements nécessaires pour appliquer la législation interne de l'Etat requérant (« grande assistance »). Cette règle vise à protéger les intérêts de l'Etat requérant et se conçoit comme une norme de lutte contre l'évasion fiscale. Plus particulièrement, cette règle permet d'assurer la mise en œuvre du principe de l'imposition du revenu (et cas échéant de la fortune) mondial dans l'Etat de résidence du contribuable.¹⁵

L'art. 26 al. 1 MC OCDE crée une obligation réciproque des Etats contractants d'échanger des renseignements. Chaque Etat est ainsi titulaire d'une prétention fondée sur le droit public international à l'égard de sa partie contractante.¹⁶

Pour les ordres juridiques de caractère moniste, à l'instar de la Suisse,¹⁷ les obligations réciproques des Etats contractants découlant d'une CDI sont immédiatement exigibles dès l'entrée en vigueur de celle-ci. Encore faut-il que ces normes soient directement applicables (self-executing), en ce sens que ces normes soient suffisamment déterminées et claires pour pouvoir fonder, dans un cas concret, une décision.¹⁸ A notre sens, le contenu de l'art. 26 d'une CDI reprenant le Modèle OCDE, est suffisamment clair et précis pour qu'elle soit considérée comme directement applicable.¹⁹

L'art. 26 MC OCDE institue d'ailleurs non seulement la source de l'obligation des autorités fiscales à l'égard de leur partenaire conventionnel, mais également le fondement de leur compétence pour se procurer les renseignements requis par les autorités fiscales étrangères. Comme elle peut restreindre certains droits fondamentaux (protection de la sphère privée, p. ex.) il faut que cette norme présente une densité normative suffisante. Il en va ainsi notamment de l'art. 26 al. 5 MC OCDE qui contraint un

Etat à donner des renseignements bancaires ou relatifs au droit de propriété, nonobstant les règles de son droit interne. Pour permettre la mise en œuvre en Suisse de cette règle, la Suisse a ajouté une phrase supplémentaire dans la CDI dont la portée est controversée.²⁰

3.2 Structure

L'art. 26 MC OCDE contient une structure à 5 étages. L'al. 1 pose la règle de base en matière d'échange de renseignements. Lorsque les conditions sont réunies, l'Etat requis doit répondre à la demande (« échangent »). En principe, l'Etat requérant doit alors garder secrète l'information, conformément à son droit interne, et ne peut communiquer celle-ci qu'aux personnes visées à l'al. 2 et ne l'utiliser qu'à de telles fins. L'al. 3 restreint toutefois cette obligation de renseigner par certaines limites en faveur de l'Etat requis. Ce dernier, en particulier n'est pas tenu : (i) d'aller au-delà de ce que son droit ou sa pratique interne lui autorisent, ou celle de l'Etat requérant (principe de réciprocité) ; (ii) de contrevenir à des secrets définis dans cette disposition ; ou (iii) d'aller contre l'ordre public. L'al. 5 déroge toutefois à l'al. 3 en posant que les limites fixées dans ce dernier ne sauraient autoriser un Etat requis de refuser les renseignements, simplement parce que les renseignements se trouvent détenus par une banque, ou un établissement financier, un mandataire, ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Enfin, l'al. 4 confirme que l'Etat requis doit mettre en œuvre son droit interne pour fournir les informations demandées, même s'il n'a pas besoin de celles-ci pour ses propres besoins fiscaux.

3.3 Champ d'application

3.3.1 Territorialité

La question du champ d'application territorial se pose sous deux aspects. Il faut d'abord délimiter le champ d'application en ce qui concerne le lieu où se situent les informations sollicitées. Ensuite, il sied de se prononcer sur le cercle des personnes concernées par la demande.

L'art. 26 MC OCDE est muet sur la question de la territorialité des informations sollicitées. En revanche, l'art. 2 MAER prévoit expressément que l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des informations qui ne sont ni à disposition (held) de ses autorités, ni en possession ou sous le contrôle de personnes qui se trouvent sur son territoire. A notre sens, cette règle est de portée générale et cor-

14 M. ENGELSCHALK, N 2 ad art. 26.

15 M. ENGELSCHALK, N 2 ad art. 26.

16 M. ENGELSCHALK, N 1 ad art. 26.

17 ATF 124 II 293 cons. 4b; ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) cons. 3.2; ATAF A-7789/2009 (21.1.2010) cons. 3.2.1.

18 ATF 133 I 286 cons. 3.2.

19 En ce sens également, ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) cons. 1.2 et 5.6 (à propos de l'art. 26 CDI-US de 1996).

20 A notre sens, la densité normative de cette norme spécifique est suffisante ; v. à ce propos notre analyse, infra, ch. 4.5.4.

respond au principe de territorialité. Elle est également valable dans le cadre de l'art. 26 MC OCDE.

Concernant les personnes, l'art. 26 MC OCDE s'applique largement. L'art. 26 al. 1 in fine précise en effet que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1. En d'autres termes, la demande peut viser non seulement des résidents de l'un ou l'autre des Etats contractants, mais également des résidents d'Etats tiers. La nationalité n'est, de surcroît, pas pertinente dans ce contexte. On mentionnera que, dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis de 1996, le Tribunal fédéral (TF) a confirmé que, dans la mesure où les conditions spécifiques de l'assistance sont réunies – en l'occurrence l'existence d'une *tax fraud or the like* –, une demande d'assistance pouvait concerner un résident d'un Etat tiers, dans la mesure où les informations requises se trouvent en Suisse et sont susceptibles d'être pertinentes dans un cas concret.²¹ En l'occurrence, si le résident d'un Etat tiers a un compte dans une banque suisse et que les Etats-Unis ont de bonnes raisons de croire que les données de ce compte pourraient être pertinentes dans une affaire spécifique, la Suisse doit transmettre les données sur ce compte à la demande de l'autorité fiscale étrangère compétente.

3.3.2 Les impôts concernés

Depuis 2000, l'échange peut porter sur les impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte de l'Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. En effet, l'art. 26 al. 1 MC OCDE in fine précise à cet égard que cette disposition n'est pas restreinte par l'art. 2 MC OCDE. Cela signifie que l'échange peut porter non seulement sur les impôts directs, mais également sur la TVA, les droits de douane, les accises, les droits de succession ou donation, ou tous autres impôts perçus par les Etats contractants. De même, dans les Etats fédéraux comme la Suisse, la demande vise aussi les impôts directs perçus par les cantons et les communes.

En pratique, les Etats peuvent toutefois restreindre le champ d'application aux impôts visés par la CDI.²² C'est le cas de la Suisse qui tend à n'appliquer l'art. 26 qu'aux impôts visés par la CDI. Certaines CDI récentes, notamment celles avec l'Allemagne, l'Espagne, la France, la Grande-Bretagne, le Japon, les Pays-Bas, la Pologne et la Suède, reprennent toutefois le texte de l'art. 26 MC OCDE et visent tous les impôts.

3.3.3 Le champ d'application temporel

La règle de l'art. 26 MC OCDE vise non seulement des demande d'assistance portant sur des renseignements existant après l'entrée en vigueur de la CDI, mais s'applique également à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de celle-ci, dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la convention et après que les dispositions de l'art. 26 sont devenues effectives.²³ Ainsi, en l'absence de règles contraires dans la CDI, le TF a jugé, dans le cadre de la CDI 1996 avec les Etats-Unis, que les dispositions sur l'assistance administrative et sur les obligations des privés auprès desquels des informations sont requises sont des prescriptions de nature procédurale qui doivent être prises en compte dès leur entrée en vigueur, même si les faits se sont déroulés antérieurement.²⁴

Il est toutefois loisible aux Etats de fixer des règles temporelles précises dans leurs CDI. Ainsi, la Suisse, dans toutes ses CDI négociées après le 13.3.2009, a inséré une clause sur le champ d'application temporel de la disposition en matière d'échange de renseignements. En règle générale, sous réserve de quelques cas particuliers,²⁵ cet article s'applique dans l'année qui suit l'entrée en vigueur de la CDI en question et ne vise que des renseignements existant après l'entrée en vigueur.

3.4 Les formes de l'échange

L'échange international de renseignements peut intervenir sous différentes formes. Les Etats contractants peuvent opter dans chacune de leur CDI pour l'une ou l'autre des formes d'échange de renseignements reconnues par l'OCDE,²⁶ à savoir *(i)* sur demande, *(ii)* automatique ou *(iii)* spontanée.

L'échange sur demande est la procédure selon laquelle une autorité compétente demande des renseignements particuliers auprès d'une autre autorité compétente. Normalement, les renseignements demandés concernent un contrôle, une enquête ou une investigation sur l'impôt dû par un contribuable durant des périodes fiscales données.²⁷ Dans le contexte de l'échange de renseignements

21 V. ATF 2A.430/2005 (12.4.2006) cons. 5.1.

22 Comm. OCDE N 10.1 ad art. 26.

23 Comm. OCDE N 10.3 ad art. 26.

24 V. not. ATF 2A.233/2003 (22.12.2003) cons.1 ; ATF 2A.250/2001 (6.2.2002) cons. 3.

25 Une fois entrée en vigueur, la CDI avec la France s'applique avec effet au 1.1.2010, celle avec les Etats-Unis avec effet au 24.9.2009 ; celle avec les Pays-Bas avec effet au 1.3.2010 et celle avec l'Inde avec effet au 1.1.2011.

26 Comm. OCDE N 9 ad art. 26.

27 Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales approuvé par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 23.1.2006 (MER), Module sur l'échange de renseignements sur demande, p. 2 N 1.

sur demande, lequel est à l'heure actuel l'unique forme que la Suisse entend pratiquer, le principe de subsidiarité s'applique. Il signifie que l'Etat requérant doit tout d'abord « utiliser les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat ». ²⁸

L'échange automatique correspond à la transmission systématique et régulière entre Etats de renseignements concernant des contribuables. Ces informations sont typiquement communiquées à l'Etat de résidence par l'Etat de la source et visent une ou plusieurs catégories de revenus (p. ex., les dividendes, intérêts, redevances, traitements, pensions, etc.). Ces renseignements sont obtenus de façon systématique dans l'Etat de la source, généralement lorsque le débiteur (institution financière, employeur, etc.), ou l'agent payeur, rapporte les paiements qu'il a effectués. ²⁹ L'échange spontané correspond à une transmission à une autre partie contractante de renseignements vraisemblablement pertinents pour celle-ci sans aucune demande préalable. ³⁰

4 Le contenu de l'art. 26 MC OCDE

4.1 Les conditions de l'échange de renseignements (art. 26 al. 1 MC OCDE)

4.1.1 La pertinence des renseignements demandés

Selon l'art. 26 al. 1 MC OCDE, seuls les renseignements « vraisemblablement pertinents » peuvent être échangés. Certaines CDI utilisent une terminologie quelque peu différente, en visant les renseignements qui « pourraient être pertinents », ³¹ sans que cette divergence n'ait d'incidence sur le fond. L'idée de base est de proscrire les demandes qui s'apparenteraient à de la pêche aux renseignements. ³²

La notion de renseignements « vraisemblablement pertinents » a été introduite dans la version 2005 du MC OCDE et remplace celle de « renseignements nécessaires ». Ce changement, même s'il n'a pas une importance fondamentale, marque toutefois une volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements. Comme le dit l'OCDE, la norme de pertinence vraisemblable « a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant

clairement qu'il n'est pas loisible aux Etats contractants d'aller à la pêche aux renseignements soit de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé ». ³³

Le sens de cette formule doit être précisé. Elle signifie, selon nous, que l'autorité requérante n'est pas autorisée à former une demande toute générale en vue d'obtenir des renseignements qu'elle n'a pas précisément délimités et dont elle n'a pas besoin. Du reste, comme l'a déjà relevé le TF, la procédure d'assistance internationale en matière fiscale est régie par le principe de proportionnalité. ³⁴ L'exigence de la pertinence vraisemblable se concrétise sous deux angles.

D'un point de vue *matériel*, la demande doit porter sur un état de fait concret, identifier le contribuable concerné et répondre à un but précis pour l'Etat requérant qui est soit d'appliquer la CDI soit d'assurer l'imposition d'un contribuable dans l'Etat requérant.

Les renseignements pertinents pour appliquer la convention sont notamment ceux qui permettent aux Etats de s'assurer qu'un contribuable peut bénéficier des avantages d'une CDI, de la bonne mise en œuvre de ses règles de répartition ou encore de déceler les éventuels abus dans son utilisation. Il en va ainsi, typiquement, lorsqu'un contribuable d'un Etat contractant entend obtenir le dégrèvement des impôts à la source grevant certains revenus de source de l'autre Etat contractant.

Les renseignements pertinents pour l'application de la législation interne des Etats concernent toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer un de ses contribuables. ³⁵ Les règles générales de procédure et dispositions légales régissant les droits de la défense sont toutefois réservés. ³⁶ Le champ d'application de cette règle est ainsi vaste et dépend de la législation interne de l'Etat requérant. Ainsi, la demande peut porter sur la question de savoir si un contribuable d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat d'éléments de revenu ou de fortune imposable. Cela dit, il n'est notamment pas nécessaire que l'Etat requérant démontre l'existence d'une fraude fiscale, voire d'une soustraction d'impôt. De même, les informations destinées à appliquer les règles internes en matière de prix de transfert (comparaison des prix ou des marges) ³⁷ sont également pertinentes.

28 Comm. OCDE N 9 ad art. 26.

29 MER, Module sur l'échange automatique de renseignements, p. 3 N 1.

30 MER, Module sur l'échange spontané de renseignements, p. 3 N 1.

31 Par exemple, la CDI avec les Etats-Unis de 2009.

32 Comm. OCDE n 4.1. ad art. 26.

33 Comm. OCDE N 5 ad art. 26.

34 ATF 2A.185/2003 (27.1.2004), RDAF 2004 II, p. 18.

35 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 149.

36 Comm. OCDE N 5 ad art. 26.

37 V. les exemples dans le Comm. OCDE N 8 ad art. 26.

Sous l'angle *formel*, cette exigence implique que l'autorité requérante, dans la demande, procède à une délimitation suffisante de l'objet de la requête, du sujet concerné, ainsi que du but recherché. Ainsi, l'Etat requis doit être en mesure de se prononcer sur la pertinence de la demande de renseignements et de s'assurer qu'elle vise bien un objectif reconnu par l'art. 26 MC OCDE.

4.1.2 L'identification du contribuable et du détenteur de l'information

4.1.2.1 En général

Pour cerner l'objet de la demande, il paraît nécessaire de donner des informations suffisantes pour identifier le contribuable et les personnes concernées. Cette exigence est le reflet du principe de l'interdiction de procédures tendant à la pêche aux renseignements.³⁸ Cela dit, ni l'art. 26 MC OCDE, ni son Commentaire, ne donnent de détails précis sur les exigences auxquelles la demande de l'Etat requérant doit satisfaire.

L'art. 5 al. 5 MAER est toutefois plus détaillé.³⁹ Il précise que la demande doit notamment fournir, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés : « (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment la nature et la forme sous laquelle la partie requérante souhaite recevoir les renseignements de la partie requérante ; (b) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ; (d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de la partie requise ; (e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés ; (f) une déclaration précisant que la demande est conforme aux dispositions législatives et réglementaires ... de la partie requérante ... ; (g) une déclaration précisant que la partie requérante a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui suscitaient des difficultés disproportionnées. ».

Ainsi, il nous paraît que l'art. 26 MC OCDE englobe l'exigence de l'identification du contribuable concerné, ainsi que celle du détenteur de l'information. En outre, la nature et le but des renseignements demandés doivent être mentionnés, ce qui nous paraît indispensable pour

délimiter leur pertinence. Le standard prévu par le Forum, découlant de la combinaison des art. 26 MC OCDE et du MAER, confirme cette position.

En définitive, on peut résumer le standard comme l'exigence d'identifier de façon suffisante le contribuable concerné et, dans la mesure où il est connu, le nom et l'adresse du détenteur des informations. Ce standard prohibe en outre la pêche aux renseignements et est également régi par le principe de proportionnalité. Le détail des exigences d'identification, en ce qui concerne la personne qui fait l'objet de l'enquête (notamment, le nom et l'adresse), ainsi que sur le détenteur de l'information, est au surplus précisé dans chaque CDI ou son protocole.

4.1.2.2 Les CDI suisses

Les CDI suisses, antérieures au changement de 2009, sont généralement peu précises dans la délimitation des exigences tendant à l'identification du contribuable visé par une demande d'échange de renseignements, ou du détenteur de l'information. Ainsi, la CDI entre les Etats-Unis et la Suisse de 1996 ne prévoyait aucune indication s'agissant de l'obligation pour l'autorité requérante de désigner nommément le sujet de la requête. Le Tribunal administratif fédéral (TAF) a jugé, dans son arrêt du 5.3.2009, que dans la mesure où la demande remplit les autres conditions d'octroi, « le simple défaut de désignation des noms et des données personnelles ne saurait faire l'objet d'un grief dénonçant une liste de comportements inadmissibles ». ⁴⁰ Le TAF a toutefois précisé que, même dans le cadre de la CDI de 1996, les demandes tendant à la pêche aux renseignements (fishing expeditions) demeurent prohibées.

Il en découle que, en l'absence d'exigence précise dans la CDI, la demande ne doit pas nécessairement identifier précisément un contribuable déterminé. Elle doit en revanche décrire un état de fait concret et précis (pattern of facts) qui démontre que les conditions de l'assistance internationale sont remplies. En l'occurrence, le texte de la CDI de 1996 ne permettait d'octroyer une assistance qu'en cas de fraude fiscale et délit analogue (au sens des art. 26 al. 1 et de l'art. 10 du Protocole CDI-US). ⁴¹ La demande devant donc donner des éléments suffisants permettant de conclure avec vraisemblance à l'existence d'un tel délit. La notion de tax fraud or the like, inspirée de celle d'escroquerie fiscale, suppose la commission d'une soustraction d'impôt accompagnée de manœuvres

38 En ce sens également, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 158.

39 On trouvera également plus de précision dans le MER, du 23.1.2006.

40 ATAF A-7342/2008 et A-7426/2008 (5.3.2009) cons. 4.5, RDAF 2009 II, p. 313 (« UBS I ») ; v. toutefois la critique de F. AMADO/G. MOLO, Das Verbot von « Fishing Expeditions » gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5 März 2009 und den OECD Standards.

41 V. à ce propos, la doctrine citée en N 2.

frauduleuses, notamment des faux documents, une machination, voire un « édifice mensonger ».⁴²

Depuis le 13.3.2009, les nouvelles CDI contiennent des précisions sur les exigences en matière d'identification (i) du contribuable concerné et (ii) du détenteur de l'information.

Sans entrer dans le détail, on peut dire que, en règle générale, l'autorité requérante devra identifier le contribuable, typiquement par son nom.⁴³ A cet égard, l'art. 4 let. a (i) du Protocole CDI-US prévoit que, lors d'une demande de renseignements, les autorités compétentes fourniront, notamment, des informations suffisantes pour identifier la personne faisant l'objet de l'enquête (typiquement le nom et, dans la mesure où il est connu, l'adresse, le numéro de compte ou des informations similaires).

La question de l'identification se pose également s'agissant du détenteur des informations, p. ex., une banque, une fiduciaire ou un avocat. Les nouvelles CDI suisses sont également plus précises à cet égard. En substance, l'autorité requérante doit fournir suffisamment d'informations pour permettre à l'autorité requise de relier le contribuable concerné à un détenteur des informations identifié. Elles prévoient généralement que l'autorité doit désigner le détenteur de l'information et son adresse. Une exception a été toutefois admise à l'égard de la CDI avec la France. En effet, selon l'art. 28 de la CDI-F (teneur selon l'Avenant CDI-F [du 27.8.2009]), l'Etat requérant doit certes mentionner le nom de la personne faisant l'objet de la requête. Toutefois, en ce qui concerne la désignation de la personne détentrice des informations, cette disposition se borne à exiger que toute demande de renseignements doit fournir: « dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. » (let. e). Cette formulation, qui correspond au texte de l'art. 5 al. 5 let. d MAER, ne permet toutefois pas d'ouvrir la pêche aux renseignements. A notre sens, il demeure nécessaire que l'autorité requérante fournisse des indications suffisantes pour permettre de relier le contribuable à une banque précise.

Certes, l'OACDI contient des exigences concrètes d'identification des contribuables et du détenteur de l'information, qui vont parfois au-delà des normes se trouvant dans les CDI. Il en va de même du projet de loi. On pré-

cisera toutefois que ces normes légales, de droit interne, ne peuvent déroger aux règles de rang international se trouvant dans les CDI.⁴⁴

En date du 15.2.2001, le DFF a au surplus précisé que certaines clauses fixées dans des CDI, après le 1.3.2009, devaient être adaptées car parfois trop restrictives, notamment dans le cadre des exigences d'identification du contribuable ou du détenteur de l'information. En substance, certaines CDI doivent être adaptées de façon « que les exigences posées envers une demande d'assistance administrative ne constituent pas une entrave à un échange efficace d'information. C'est pourquoi ces conventions devront être interprétées de telle manière qu'une demande d'assistance administrative émanant de l'étranger et ne constituant pas une pêche aux renseignements (« fishing expedition ») soit acceptée si l'identité de la personne concernée est établie non pas à l'aide du nom et de l'adresse, mais par d'autres moyens et même si l'Etat requérant ne connaît pas le nom et l'adresse du détenteur de l'information (en vertu des principes de la proportionnalité et de la praticabilité). Toutes les CDI devront contenir une disposition allant dans ce sens ».⁴⁵ On constate ainsi que, s'agissant de l'identification du détenteur de l'information, l'exception prévue dans le cadre de la CDI avec la France est devenue la norme.

Cette adaptation de pratique vise ainsi les 10 CDI qui ont été déjà approuvées par le Parlement, en date du 18.6.2010. Il s'agit des CDI, déjà entrées en vigueur, avec l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, le Qatar et le Royaume-Uni. La CDI avec les Etats-Unis est également concernée, même si elle n'est pas encore en vigueur. L'idée est d'obtenir du Parlement fédéral une autorisation en faveur du DFF de convenir bilatéralement un complément à CDI avec une clause élargie.⁴⁶

4.2 La confidentialité de l'échange de renseignements (art. 26 al. 2 MC OCDE)

4.2.1 En général

Une fois les renseignements confiés au destinataire, l'Etat requis n'a en principe plus de contrôle sur la préservation de la confidentialité des renseignements échangés. La problématique est alors régie par la législation interne de l'Etat de destination. Seule une disposition

42 V. sur ce point, ATF du 27.1.2004, RDAF 2004 II, p. 10; ATF du 12.4.2002, RDAF 2002 II, p. 307; dans le cadre de « l'affaire UBS », v. la saga des divers arrêts du TAF, à savoir: ATAF A-7342/2008 et A-7426/2008 (5.3.2009), RDAF 2009 II, p. 313 (« UBS I »); ATAF A-7789/2009 (21.1.2010) (« UBS III ») et ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV »); v. aussi le Protocole Accord UBS du 31.3.2010.

43 En ce sens, art. 5 al. 5 let. a MAER.

44 Du même avis, D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*, p. 13.

45 Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, p. 3.

46 V. le Message sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010.

de nature conventionnelle peut ainsi contraindre l'Etat requérant à préserver le secret fiscal. C'est précisément la fonction de l'art. 26 al. 2 MC OCDE qui a pour but d'assurer la confidentialité des renseignements entre les deux Etats contractant dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements.

Comme le maintien de la confidentialité dans l'Etat contractant dépend du droit interne, l'al. 2 de l'art. 26 MC OCDE prévoit ainsi que les renseignements communiqués sont tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément au droit interne de cet Etat.

En droit interne suisse, les membres de l'administration fiscale sont astreintes au secret fiscal (v. notamment les art. 110 LIFD et 39 al. 1 LHID). Les CDI reprenant l'art. 26 al. 2 MC OCDE permettent aux membres de l'administration de transmettre des renseignements, dans un cadre confidentiel, sans heurter les normes internes relatives au secret. Cela dit, dans l'appréciation des règles internes en matière de secret, l'Etat contractant, qui dispose d'un certain pouvoir d'appréciation, doit également tenir compte des règles de confidentialité de l'art. 26 al. 2.

4.2.2 Les personnes et autorités concernées

Selon le texte de l'art. 26 al. 2 MC OCDE, ce sont « les Etats contractants » qui s'engagent à tenir secrètes les informations échangées. L'obligation de confidentialité concerne donc, non seulement, l'Etat requérant pour les informations qu'il reçoit, mais également l'Etat requis au sujet des informations dont il prend connaissance à la lecture de la demande.⁴⁷ Celui-ci peut toutefois utiliser les renseignements à ses propres fins fiscales, une fois que la requête de celui-là a été accueillie et que les renseignements ont été expédiés. Il s'ensuit que les renseignements reçus par un Etat contractant ne peuvent être divulgués à un Etat tiers.⁴⁸ Il est toutefois loisible aux Etats contractants de prévoir dans leurs conventions la possibilité de communiquer aux Etats tiers les renseignements obtenus au moyen d'une disposition expresse.⁴⁹

Les renseignements demandés ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés à l'al. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Du point de vue du destinataire de l'échange, la transmission des renseignements n'est pas limitée aux seules autorités fis-

cales, puisque les personnes ou autorités, y compris les tribunaux et organes administratifs concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, sont aussi autorisés à en prendre connaissance et éventuellement en faire usage. En conséquence, les renseignements peuvent également être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins.⁵⁰ Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux autorités de contrôle, à savoir les « autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'Etat requérant ».⁵¹ Les Etats peuvent toutefois exclure les autorités de contrôle dans le cadre de leur négociation.

De même, en vertu de la dernière phrase de l'art. 26 al. 2 MC OCDE, les autorités mentionnées à cette disposition peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

Il en découle a contrario que les personnes ou autorités non mentionnées à l'al. 2 ne peuvent recevoir les informations couvertes par l'art. 26 al. 1 MC OCDE.⁵² Cette règle s'applique que les renseignements soient spécifiques ou non à un contribuable. De même, elle l'emporte sur les règles internes des Etats contractants, p. ex. celles relatives à la liberté de l'information ou toute règle autorisant un accès plus large aux informations.⁵³ Pour élargir le cercle des autorités destinataires des renseignements, une norme spécifique dans la CDI est ainsi nécessaire.

4.2.3 Les limites à l'utilisation des renseignements

4.2.3.1 Pour l'Etat requérant

La règle de confidentialité est une concrétisation en matière administrative du principe de spécialité issu de l'entraide judiciaire internationale.⁵⁴ Il implique que les informations reçues par un Etat contractant ne peuvent être utilisées par les personnes ou autorités visées qu'aux fins indiquées à l'al. 2 de l'art. 26 MC OCDE. Ainsi, même s'il apparaît que les renseignements demandés présentent pour l'Etat qui les reçoit un intérêt pour d'autres objectifs que ceux de l'al. 2, cet Etat ne peut les utiliser à ces autres fins⁵⁵ (p. ex. à des fins pénales). Dans cette hypothèse, l'Etat requérant doit utiliser les normes éventuelles qui sont destinées à la répression de ce type d'infraction

47 Comm. OCDE N 11 ad art. 26.

48 Comm. OCDE N 12.2 ad art. 26.

49 Comm. OCDE N 12.2 ad art. 26.

50 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

51 Comm. OCDE N 12.1 ad art. 26.

52 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

53 Comm. OCDE N 12 ad art. 26.

54 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 174.

55 Comm. OCDE N 12.3.

(p. ex., une convention d'entraide judiciaire). On réservera toutefois l'utilisation des renseignements aux fins d'infractions pénales fiscales.⁵⁶ Ainsi, l'Etat requérant est en droit d'utiliser les renseignements obtenus dans le but de réprimer les délits fiscaux prévus par sa législation interne. Il en découle, dans le cas de la Suisse, que la mise en œuvre des CDI, basées sur le Modèle OCDE, risque peu à peu de remplacer la procédure prévue par l'EIMP.⁵⁷

Il est toutefois loisible aux Etats qui le souhaitent d'élargir le partage des informations fiscales à d'autres organismes chargés de l'application de la loi ou aux autorités judiciaires sur des questions prioritaires (lutte contre le blanchiment, corruption, lutte contre le terrorisme). Dans cette hypothèse, ces Etats peuvent compléter le texte de l'al. 2 par une clause supplémentaire qui a la teneur suivante : « Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation ».⁵⁸ La Suisse, dans ses nouvelles CDI post 2009, a généralement fait usage de cette faculté, sous réserve notamment de la CDI avec le Qatar.⁵⁹

Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences publiques ou de jugements faisant notamment apparaître le nom du contribuable, il devient alors possible d'utiliser ces renseignements à d'autres fins et même à titre de preuve, sous réserve de dispositions expresses contraires dans la CDI.⁶⁰ L'affectation spéciale disparaît alors et les autorités ayant eu connaissance des renseignements concernés sont autorisées à les utiliser.⁶¹

4.2.3.2 Pour l'Etat requis (notamment l'utilisation pour appliquer le droit fiscal suisse)

Il peut arriver que, dans le cadre de la recherche d'informations, l'Etat requis découvre des informations intéressantes qu'il souhaiterait également utiliser pour ses propres besoins. L'art. 26 al. 2 MC OCDE n'exclut pas que l'Etat requis utilise ensuite les renseignements obtenus et transmis à l'autorité de l'Etat requérant à ses propres fins fiscales.

En droit suisse, compte tenu des particularités du droit interne, cette possibilité n'existe pas sans limite. Ainsi, se-

lon l'art. 15 OACDI, seuls les renseignements qui ont fait l'objet de la demande d'assistance et qui ont été transmis à l'autorité étrangère peuvent être utilisés pour appliquer le droit fiscal suisse. En revanche, s'agissant des renseignements couverts par le secret bancaire, en droit suisse, ils ne peuvent être utilisés que s'ils pouvaient avoir été obtenus sur la base du droit interne (art. 15 al. 3 OACDI).

En droit interne, le secret bancaire est levé uniquement lorsqu'un délit a été commis, à savoir, pour les impôts directs sur le revenu et la fortune, en cas d'usage de faux.⁶² Il en va de même en cas de soustractions de montants importants, au sens de l'art. 190 LIFD. Cette limitation correspond à la prise de position de principe du Conseil fédéral qui a annoncé, le 13.3.2009, que la reprise de l'art. 26 MC OCDE ne devait provoquer aucun changement en droit interne suisse.⁶³ On doit toutefois relever que cette restriction n'est valable que pour les renseignements bancaires. En effet, selon l'art. 26 al. 5 in fine MC OCDE, l'Etat requis doit également fournir des informations qui portent sur le droit de propriété.⁶⁴ Il est alors loisible à la Suisse d'utiliser pour ses propres besoins fiscaux les informations qu'elle aurait obtenues sur ce sujet dans le cadre de la demande d'assistance et cela, même si la Suisse ne pouvait pas les obtenir sur la base du droit interne.⁶⁵ Dans cette hypothèse, l'art. 26 al. 5 MC OCDE provoque manifestement une aggravation de la situation.

Quant au projet de LAAF (P-LAAF), il prévoit ainsi expressément que « seuls les renseignements transmis à l'autorité requérante peuvent être utilisés pour mettre en œuvre le droit fiscal suisse ».⁶⁶ Le projet, dans son état actuel, renonce ainsi à la limitation à l'utilisation des renseignements bancaires, afin de mettre sur pied d'égalité les autorités fiscales nationales et étrangères.

4.3 Les limites à l'échange de renseignements (art. 26 al. 3 MC OCDE)

4.3.1 En général

Cette disposition prévoit des limites à l'obligation réciproque des Etats contractants d'échanger des renseignements sur la base de l'al. 1 MC OCDE. Ces limites concernent : (i) le droit interne de l'Etat requérant et de l'Etat requis ; (ii) la protection de secrets ; et (iii) l'ordre public. On notera toutefois que ces limites sont elles-mêmes restreintes par l'art. 26 al. 5 qui déroge à l'al. 3.

56 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

57 En ce sens, D. HOLENSTEIN, Wird die Rechtshilfe in Steuerstrafsachen durch die Amtshilfe nach OECD-Standard überflüssig?, p. 43.

58 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

59 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 175.

60 Comm. OCDE N 13 ad art. 26.

61 Comm. OCDE N 12.3 ad art. 26.

62 V. les art. 186 ss LIFD et 59 ss LHID.

63 V. Rapport explicatif OACDI, ad art. 15 OACDI.

64 V. à ce propos, infra, ch. 4.5.

65 V. Rapport explicatif OACDI, ad art. 15 OACDI.

66 V. art. 21 P-LAAF.

4.3.2 Les limites du droit interne

4.3.2.1 En général

L'Etat contractant n'est pas tenu: (i) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant; (ii) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation, ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant. Cette disposition met ainsi en œuvre le principe de réciprocité.⁶⁷ En d'autres termes, seules les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être obtenues et transmises selon le droit et la pratique administrative des deux Etats contractants.⁶⁸

4.3.2.2 Les garanties de procédure

Certaines législations prévoient notamment une procédure de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements ou au contribuable faisant l'objet de l'enquête avant la communication des renseignements. Ces procédures permettent notamment la mise en œuvre des droits de procédure des personnes concernées (droit d'être entendu, droit de participer à l'élaboration, droit de recourir). Ces procédures sont bien évidemment réservées. Le Commentaire OCDE précise toutefois qu'elles « ne doivent pas être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'Etat requérant ». ⁶⁹ Par exemple, en cas d'urgence ou si la notification pourrait compromettre les chances de succès de l'enquête, des exceptions à la notification préalable devraient être prévues. De même, en cas de procédure de notification, l'Etat contractant qui y est tenu doit informer par écrit l'autre Etat de l'existence de cette obligation et des conséquences de celle-ci.⁷⁰

En droit suisse, en matière d'assistance internationale en matière fiscale, les garanties de procédure administrative doivent être respectées. De même, la procédure de droit pénal fiscal interne (y compris en cas de soustraction), a été considérée comme une accusation en matière pénale au sens de l'art. 6 CEDH.⁷¹ Partant, le contribuable a le droit de garder le silence et de ne pas témoigner contre soi-même dans une procédure de droit pénal fiscal. La

question se pose de savoir si ce droit existe également dans la procédure d'échange de renseignements fiscaux. Le TF, certes dans un arrêt ancien, a répondu par la négative, considérant que, quels que soient les enjeux, la procédure de coopération (assistance) interne qui se déroule en Suisse, en tant qu'Etat requis ou requérant, ne porte ni sur une accusation en matière pénale, ni sur une contestation de nature civile, au sens de l'art. 6 CEDH.⁷² Cette jurisprudence a été confirmée récemment par le TAF dans l'arrêt « UBS IV » du 15.7.2010.⁷³ Dans ce dernier arrêt, le TAF a toutefois laissée ouverte la question de savoir si certains droits fondamentaux, comme le droit à la protection de la sphère privée, ne faisaient pas partie d'une sorte « d'ordre public européen ». ⁷⁴ Il nous paraît que cette jurisprudence est trop restrictive. Dans la mesure où la demande d'échange de renseignements porte sur une infraction de nature pénale fiscale, les garanties de procédure de l'art. 6 CEDH, y compris le droit de se taire, sont applicables. On comprend sinon mal pourquoi la même procédure, conduite dans l'Etat requérant ou requis, serait couverte par cette règle qui deviendrait sans effet dès que la demande franchit la frontière. Du reste, le Commentaire OCDE semble même plus ouvert que la jurisprudence helvétique et n'exclut pas a priori l'application de l'art. 6 CEDH. Ainsi, selon le Commentaire OCDE à l'art. 26, un Etat contractant peut ainsi refuser de fournir des renseignements dans la mesure où les règles internes sur la non incrimination le lui empêcheraient. Certes, comme le relève le Commentaire OCDE, cette règle ne devrait avoir que peu d'incidence en matière d'assistance en matière fiscale, car le droit de ne pas témoigner contre soi-même (garanti notamment à l'art. 6 CEDH) ne s'applique qu'auprès d'une personne qui risque une poursuite pénale. Mais cela n'exclut pas, à notre sens, l'application de l'art 6 CEDH dans une procédure d'échange de renseignements portant sur une infraction de droit pénal fiscal (y compris la soustraction d'impôt).

Quoiqu'il en soit, la personne impliquée peut invoquer, en particulier, le droit d'être entendu (art. 26 al. 2 Cst.), qui comprend le droit de consulter le dossier, de participer à l'établissement des faits, ainsi que de recevoir une décision motivée. Par exemple, dans l'affaire UBS, le TAF a confirmé que la personne concernée peut invoquer le droit d'être entendu, qui englobe celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier et de participer à l'administration des preuves.⁷⁵ Dans ce contexte,

67 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 162; M. ENGELSCHALK, N 101 ad art. 26.

68 A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 162; M. ENGELSCHALK, N 101 ad art. 26.

69 Comm. OCDE N 14 ad art. 26.

70 Comm. OCDE N 14 ad art. 26.

71 CEDH, arrêt du 3.5.2001, aff. J. B. c/Suisse, RDAF 2001 II, p. 1 ss; ATF 121 II 263.

72 ATF 118 Ib 436 cons. 4a.

73 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV ») cons. 5.4.2.

74 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS IV ») cons. 6.4.

75 ATAF A-4013/2010 (15.7.2010) (« UBS V ») cons. 4.2.

l'OACDI prévoit la notification d'une décision motivée au contribuable concerné, ainsi que la possibilité, pour ce dernier, de faire valoir ces moyens de droit à l'occasion d'un recours unique devant le TAF. Le recours au TF est exclu.⁷⁶ Il en va de même dans le projet de loi sur l'assistance administrative en matière fiscale (P-LAAF).

4.3.2.3 L'obtention des renseignements en droit interne

Sont considérés comme renseignements pouvant être obtenus selon la pratique interne les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt.⁷⁷ L'art. 26 al. 3 let. a MC OCDE prévoit ainsi l'impossibilité pour l'Etat requis d'exiger de l'Etat requérant la prise de mesures allant au-delà de ce qui est prévu par son droit et sa pratique interne. Pour saisir la portée de cette restriction, il est dès lors nécessaire de connaître les règles de droit interne permettant d'établir la taxation des contribuables et des tiers impliqués, notamment les détenteurs d'information, y compris les éventuelles mesures de contrainte dont l'autorité fiscale de l'Etat requérant peut faire usage pour obtenir des renseignements.

En droit suisse, pour établir la taxation du contribuable concerné, ces règles se trouvent aux art. 122 LIFD ss. L'art. 123 LIFD prévoit qu'en vue d'aboutir à une taxation complète et exacte, le contribuable doit collaborer à l'établissement des éléments de fait et droit pertinents. Outre la remise d'une formule de déclaration d'impôt à laquelle tous les documents doivent être joints, le contribuable doit, d'une manière générale, faire « tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte » (art. 126 al. 1 LIFD). Sur demande, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD).

En ce qui concerne le détenteur d'information, le droit suisse le considère comme un tiers. Le devoir de collaboration est régi aux art. 127 ss LIFD. La loi distingue notamment: (i) les attestations de tiers; (ii) les renseignements de tiers; et (iii) les informations de tiers. En premier lieu, certains tiers sont tenus de remettre des attestations écrites au contribuable qui devra les produire à l'autorité fiscale sur demande, à savoir: l'employeur, les créanciers, les assureurs, les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui avaient la possession ou l'administration de la

fortune du contribuable, les personnes qui sont ou étaient en relation d'affaires avec le contribuable. Si, malgré sommation, le contribuable ne satisfait pas à son obligation de remettre les attestations en question à l'autorité fiscale, celle-ci peut les exiger directement des tiers, les secrets professionnels protégés par la loi étant réservés (art. 127 al. 2 LIFD). En second lieu, certains tiers, à savoir les associés, les copropriétaires et les propriétaires communs doivent donner à la demande des autorités fiscales des renseignements sur leurs rapports de droit avec le contribuable, notamment sur sa part, ses droits et ses revenus (art. 128 LIFD). Dans ce cas, les personnes visées donnent les renseignements directement l'administration fiscale. Enfin, doivent produire une attestation à l'autorité de taxation, pour chaque période fiscale, les personnes morales sur les prestations fournies aux membres de l'administration et les fondations sur les prestations fournies au bénéficiaires; les institutions de prévoyance professionnelle; les sociétés simples et sociétés de personnes sur tous les éléments qui revêtent de l'importance pour la taxation de leurs associés (art. 129 LIFD) (informations de tiers).

En conséquence, aux fins d'obtenir des informations, l'Etat requis doit d'abord vérifier si la demande porte sur un contribuable ou sur un tiers, détenteur d'informations. Les règles internes d'obtention des renseignements sont alors différentes. On notera que si la demande porte sur un établissement stable, sis dans l'Etat requérant, d'une société dont le siège est dans l'Etat requis, il s'agit bien d'une demande portant sur la taxation du contribuable.

La question se pose, ensuite, pour l'Etat requis, de s'assurer de pouvoir effectivement obtenir ces informations, le cas échéant en utilisant des mesures de contraintes (perquisition, saisie, séquestre). Cette question doit être résolue à la lumière du droit interne, dans le cadre de l'art. 26 al. 3 MC OCDE, compte tenu de l'exception de l'art. 26 al. 5 MC OCDE. Il en découle la règle suivante. En matière de procédure de taxation, seules les mesures de contraintes autorisées par le droit interne suisse sont possibles, sauf si les conditions de l'art. 26 al. 5 MC OCDE sont remplies.⁷⁸ Dans cette dernière hypothèse, s'agissant de données relatives à une banque (ou une fiduciaire), ou de renseignements relatifs au droit de propriété, des mesures de contraintes sont possibles, pour autant qu'elles soient prévues par la CDI qui l'emporte ainsi sur le droit interne suisse.

76 V. l'art. 83 let. h de la LF sur le Tribunal fédéral (LTF).

77 Comm. OCDE N 16 ad art. 26.

78 V. aussi D. HOLENSTEIN, *Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard*, p. 15.

4.3.2.4 La demande de renseignements contraire au principe de la bonne foi

Comme tout traité international, l'art. 26 MC OCDE doit être interprété et exécuté en conformité avec le principe de la bonne foi. L'art. 26 de la Convention de Vienne sur le droit des traités (CV) prévoit en effet que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté de bonne foi.⁷⁹ Il en découle, à notre sens, que l'art. 26 ne saurait être utilisé par un Etat contractant de manière à ne pas respecter ce principe. La jurisprudence a d'ailleurs déjà dégagé un tel principe concernant l'utilisation abusive d'une CDI pour en tirer avantage.⁸⁰ Il en va de même de demandes fondées sur l'art. 26 qui reposeraient sur une attitude contraire à la bonne foi, notamment parce qu'elle reposerait sur des données obtenues au moyen d'un délit (p. ex. en violation du secret bancaire, ou par vol).⁸¹

Dans un avis de droit du 23.2.2010, l'Office fédéral de la justice (OFJ) est arrivé à une opinion plus restrictive.⁸² Selon lui, le refus de l'assistance dans le cas de données illégales va au-delà du Modèle OCDE et nécessite une disposition expresse dans la CDI, ou son protocole. Pour cette raison, le Parlement a généralement demandé au Conseil fédéral d'annoncer formellement à l'Etat contractant, lors de l'approbation de la CDI, la réserve de la Suisse sur ce point. Nous ne partageons toutefois pas l'avis de l'OFJ. A notre sens, l'interdiction de l'usage de données illégales lors de la procédure d'assistance est implicitement englobée dans l'art. 26 des CDI. Utiliser de telles informations contrevient au principe de la bonne foi ancré dans la CV sur l'interprétation des traités.

Le droit interne suisse a concrétisé cette règle générale, en prévoyant expressément la non entrée en matière, lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des actes punissables au regard du droit suisse (art. 5 al. 2 let. b OACID; v. aussi l'art. 7 let. b P-LAAF).

4.3.2.5 L'impact du principe de réciprocité

Conformément au principe de réciprocité, l'Etat requis ne saurait prendre des mesures administratives ou donner des informations qui ne seraient pas autorisées par législation ou la pratique de l'Etat requérant (art. 26 al. 3 let. a et b in fine MC OCDE). « Il s'ensuit qu'un Etat

requérant ne peut se prévaloir du système de renseignements de l'autre Etat contractant si ce système est plus étendu que le sien propre ». ⁸³ Consciente du fait qu'une application trop rigoureuse de cette règle pourrait compromettre l'échange effectif de renseignements, le Commentaire OCDE précise toutefois que cette notion doit être interprétée de façon large et pragmatique.⁸⁴

Le principe de réciprocité ne s'applique en revanche pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple, l'Etat requis ne peut faire valoir l'absence d'une disposition de décision anticipée dans le droit interne de l'Etat requérant pour refuser la fourniture des informations.⁸⁵

En droit suisse, cela signifie notamment que les autorités compétentes suisses ne peuvent demander des informations aux autorités étrangères que dans la mesure où elles seraient autorisées à le faire en droit interne. Conformément au principe de réciprocité, l'AFC ne peut ainsi demander des informations bancaires à l'étranger que dans les limites étroites du droit interne⁸⁶ (art. 16 al. 5 OACDI). Cette particularité aboutit ainsi à une sorte d'exportation du secret bancaire!⁸⁷ Le P-LAAF reprend également cette règle⁸⁸ qui correspond d'ailleurs aux déclarations du Conseil fédéral du 13.3.2009 de ne rien modifier en droit interne suisse. On constate ainsi que la Suisse se trouve dans une situation paradoxale : d'un côté elle est tenue de répondre à des demandes portant sur des obligations bancaires provenant de l'étranger (art. 26 al. 5 MC OCDE), alors qu'elle-même ne sera en droit de les solliciter à l'étranger que dans des limites bien plus étroites du droit interne.

4.3.3 La limite du secret

L'art. 26 al. 3 let. c MC OCDE prévoit une limitation à la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Ainsi, l'Etat contractant n'a pas l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial. Par secret commercial ou industriel, « on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (p. ex.

79 V. aussi l'art. 31 CV qui confirme également le principe de la bonne foi dans l'interprétation des traités internationaux.

80 ATF du 28.11.2005 (« Danemark »), RDAF 2006 II, p. 239 ss.

81 En ce sens, Rapport explicatif OACDI, ad art. 5 OACDI; v. aussi le Rapport explicatif P-LAAF, ad art. 7 let. c du projet de loi; v. aussi A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 164.

82 VPB/JAAC 2010.8., p. 80 ss.

83 Comm. OCDE N 15 ad art. 26.

84 Comm. OCDE N 15 ad art. 26.

85 Comm. OCDE N 15. 1 ad art. 26.

86 On songera, notamment, aux cas d'usage de faux, au sens de l'art. 186 LIFD, ou lors d'infractions graves, au sens de l'art. 190 LIFD.

87 D. HOLENSTEIN, Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard, p. 19.

88 V. l'art. 22 du P-LAAF.

en occasionnerait de graves difficultés financières) ».⁸⁹ En principe, selon l'OCDE, les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent généralement pas un secret commercial. Il en va différemment lorsque la documentation financière englobe des informations susceptibles de trahir un secret, p. ex., lorsque les pièces relatives à une transaction révèlent la formule exclusive d'un produit.⁹⁰

Selon l'OCDE, le secret bancaire ne fait pas partie des secrets visés à cette disposition.⁹¹ Nonobstant l'art. 26 al. 5 MC OCDE, introduit en 2005, qui prévoit désormais expressément l'impossibilité d'invoquer ce genre de disposition pour refuser l'échange de renseignements, le Commentaire OCDE relève que la grande majorité des membres de l'OCDE échangeaient déjà des renseignements en application de la version précédente de l'art. 26 MC OCDE.

La Suisse a une vision différente. Selon elle, le secret bancaire est considéré comme un secret professionnel au sens de l'art. 26 al. 3 MC OCDE.⁹² Cette règle a d'ailleurs longtemps constitué un obstacle majeur à l'assistance administrative internationale en matière fiscale. On notera que, malgré la reprise du standard de l'art. 26 MC OCDE, le droit interne suisse n'a pas été modifié. Il ne prévoit la possibilité d'obtenir la levée du secret bancaire, en procédure de taxation, uniquement en cas de fraude fiscale (au sens du droit suisse), ainsi que dans le cadre limité de l'art. 190 LIFD. Cela étant, même si le droit interne suisse prévoit la réserve du secret bancaire face aux pouvoirs de l'autorité fiscale, la Suisse ne peut plus opposer cet argument, en vertu de l'exception de l'art. 26 al. 5 MC OCDE, qui déroge à l'al. 3.⁹³ En d'autres termes, la clause de l'art. 26 al. 5 MC OCDE, lorsqu'elle est reprise dans une CDI, prime le droit interne contraire et confère la compétence aux autorités fiscales suisses d'exiger la remise des documents sollicités, quand bien même ils seraient détenus par une banque.

Un Etat peut également, dans la mesure où son droit interne le prévoit, refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autres représentants légaux agréés dans l'exercice de leur fonction et leurs clients.⁹⁴ On précisera que cette règle n'est valable que pour autant que l'avocat agisse expressément en cette qualité. « Les communications entre avocats, ou autres représentants légaux agréés

et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants légaux agissent en cette qualité et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales ».⁹⁵ De même, selon l'OCDE, la question de savoir si les renseignements sont protégés par le secret de l'avocat doit être jugée uniquement dans l'Etat contractant sur la base duquel la question est soulevée. La protection du secret des avocats (client attorney privilege) est également réservée à l'art. 7 al. 3 MAER. Selon cette disposition, l'accord ne saurait contraindre un Etat d'obtenir ou de fournir des informations qui révéleraient des communications confidentielles entre un client et son avocat, mais pour autant que ces communications soient produites dans le but de rechercher ou fournir un service juridique ou dans le but d'une procédure légale existante ou envisagée.

En droit suisse, divers secrets professionnels sont protégés à l'art. 321 CP. S'agissant des avocats, à l'instar de ce que prévoit l'art. 26 al. 3 MC OCDE, le secret ne vise que les avocats agissant en cette qualité.⁹⁶ Ainsi, conformément à l'art. 26 al. 5 MC OCDE, l'avocat gestionnaire de valeurs mobilières pour son client ne peut se prévaloir de son titre pour refuser de transmettre les documents relatifs aux comptes bancaires visés dans la mesure. Il en va de même de l'avocat membre du conseil d'administration d'une société. Par contre, l'avocat conseil ou défenseur d'un client devant les tribunaux peut notamment invoquer le secret de la correspondance échangée avec son mandant et nécessaire à la conduite du procès. Si l'on préfère, on dira que tant que les conditions de l'art. 26 al. 5 MC OCDE ne sont pas remplies, la protection du secret de l'art. 26 al. 3 MC OCDE s'applique.

4.3.4 La limite de l'ordre public

Au surplus, l'Etat contractant n'est pas obligé de fournir un renseignement dont la communication serait contraire à l'ordre public (art. 26 al. 3 let. c in fine MC OCDE). On vise par là les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'Etat lui-même.⁹⁷ Cette norme doit être interprétée restrictivement et ne vise que des cas extrêmes, p. ex. si la requête, dans l'Etat requis, était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses, ou lorsque les renseignements constituent un secret d'Etat (informations détenues par des services secrets dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'Etat requis).⁹⁸

89 Comm. OCDE N 19.2 ad art. 26.

90 Comm. OCDE N 19.2 ad art. 26.

91 Comm. OCDE 2003 N 19 ad art 26 qui précise que les Etats qui souhaitent inclure le secret bancaire doivent le mentionner dans la liste de l'art. 26.

92 X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 961.

93 V. infra, ch. 4.5.

94 Comm. OCDE N 19.3 ad art. 26.

95 Comm. OCDE N 19.3 ad art. 26.

96 I. ALTHAUS-HOURIET, N 19 ad art. 126 LIFD; ATF 120 Ib 112; 112 Ib 606.

97 Comm. OCDE N 19.5 ad art. 26.

98 Comm. OCDE N 19.5 ad art. 26.

4.4 La non pertinence de l'intérêt fiscal de l'Etat requis (art. 26 al. 4 MC OCDE)

Cette disposition, introduite en 2005, a d'avantage une portée symbolique qu'une réelle valeur normative, puisqu'elle ne fait que confirmer ce que l'on doit déjà déduire de l'obligation réciproque d'échanger des renseignements figurant à l'al. 1 de l'art. 26 MC OCDE. L'échange d'informations doit s'effectuer entre Etats contractants, indépendamment de l'intérêt fiscal propre de l'Etat requis. C'est donc une volonté de coopération juridique qui a été réaffirmée par les Etats contractants, laquelle ne saurait être dictée uniquement par des motifs d'ordre économique.

Ainsi, un Etat contractant est tenu d'utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'idée est de lever toute incertitude quant à la portée de l'obligation réciproque des Etats contractants d'échanger les renseignements inscrite à l'al. 1. L'Etat requis est toujours tenu de mettre en œuvre l'ensemble de son appareil coercitif pour permettre la transmission d'informations fiscales quand bien même il ne pourrait en fin de compte prétendre à aucune recette fiscale supplémentaire du fait de la récolte de ces renseignements.

En outre, l'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues à l'al. 3, sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un Etat contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national. L'objectif de cette norme est de mettre en échec les clauses dites « d'intérêt fiscal national » sur lesquels certains Etats se reposaient. En d'autres termes, un Etat ne peut invoquer l'al. 3 pour refuser de fournir les renseignements sur la base du fait qu'en droit interne il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale.⁹⁹

4.5 La portée du statut particulier du détenteur de l'information et notion de renseignements portant sur le droit de propriété (art. 26 al. 5 MC OCDE)

4.5.1 En général

L'al. 5 de l'art. 26 MC OCDE, introduit en 2005, constitue une exception à l'al. 3. Il a pour but « de faire en sorte que les limitations de l'al. 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que les renseigne-

ments concernant la propriété ». ¹⁰⁰ En d'autres termes, l'al. 5 n'empêche pas un Etat contractant d'invoquer l'al. 3 pour refuser de communiquer un renseignement mais ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou de fait que les renseignements portent sur le droit de propriété.

Cette disposition a été mise en œuvre peu après l'introduction du MAER dont elle est fortement influencée.

La structure de cette disposition distingue deux catégories de renseignements : (i) ceux relatifs au statut particulier du détenteur de l'information (banque, mandataire, agent ou fiduciaire) ; (ii) ceux qui se rattachent au droit de propriété.

4.5.2 Les renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires

Tout d'abord, nonobstant les règles de son droit interne, un Etat ne peut refuser d'échanger des renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires. Cette norme n'ôte certes pas toute portée au droit interne des Etats contractants en matière de secret. Celle-ci reste opposable, à condition de ne pas reposer uniquement sur le statut particulier de leur détenteur. Le critère déterminant repose donc sur le statut juridique spécifique du détenteur de l'information.

Les banques et les établissements financiers ne peuvent se prévaloir du secret bancaire pour faire obstacle à l'échange de renseignements dans la mesure où l'al. 5 de l'art. 26 MC OCDE prime l'al. 3. Il en va de même pour les personnes agissant en qualité de mandataire de la personne visée. Par mandataire, il faut comprendre non seulement les avocats, gérants de fortune, mais également les agents fiduciaires. Ces derniers ne pourront refuser de transmettre les informations au motif qu'ils seraient juridiquement titulaires des valeurs mobilières concernées. C'est la réalité économique que l'on cherche à appréhender à travers cette disposition. Ainsi, l'agent fiduciaire est-il tenu de transmettre les documents relatifs à l'éventuel compte en banque ouvert à son nom et dont il reste tenu par contrat de fiducie de restituer les avoirs à la demande du fiduciaire. S'agissant de l'avocat, l'art. 26 al. 5 MC OCDE a pour conséquence que pour que le secret professionnel, garanti par le droit interne, reste opposable en vertu de l'art. 26 al. 3 let. c MC OCDE, il est nécessaire que l'avocat agisse en cette qualité.

99 Comm. OCDE N 19.8 ad art. 26.

100 Comm. OCDE N 19.10 ad art. 26.

4.5.3 Les renseignements relatifs aux droits de propriété

Ensuite, un Etat contractant ne peut non plus refuser de fournir des renseignements parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Les demandes ne peuvent ainsi être déclinées uniquement parce que les lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.¹⁰¹ Le mot « personne » doit être défini conformément à l'art. 3 al. 1 let. a et b MC OCDE. L'art. 26 al. 5 MC OCDE vise donc les personnes physiques, les sociétés et tout autre groupement de personnes. Cela inclut notamment les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou autres structures organisationnelles similaires.¹⁰² A notre sens, le trust est aussi visé par cet article. En effet, on admet généralement que le trust peut être considéré comme un « groupement de personnes » au sens de l'art. 3 al. 1 let. a.¹⁰³

Par exemple, si une société X. détient la majorité des actions d'une filiale Y., toutes deux dans l'Etat A. : L'Etat B. souhaite obtenir des informations sur les opérations effectuées par Y. sur son territoire. Il peut demander à l'Etat A. quelles sont les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y.¹⁰⁴

Le MAER est d'ailleurs plus explicite sur ce point. En particulier, il prévoit que l'autorité compétente de l'Etat requis (« applicant Party ») doit être en mesure de fournir, sur requête, les informations concernant la propriété de sociétés, sociétés de personnes, trusts, fondations, Anstalten, et d'autres personnes, y compris à propos de toute personne dans la chaîne de propriété ; dans le cas de trust des informations sur les settlors, les trustees et les bénéficiaires ; dans le cas de fondations, des informations sur les fondateurs, les membres du conseil de fondation et les bénéficiaires (art. 5 al. 4 let. b MAER).

Selon le commentaire, le but de cette disposition n'est pas de développer une définition commune du droit de propriété entre les parties contractantes, mais de spécifier quelles informations un Etat contractant doit être en mesure d'obtenir dans le cadre d'une demande d'échange d'information.¹⁰⁵ Il peut notamment arriver que le propriétaire juridique et le beneficial owner ne soient pas les mêmes personnes. Si le point de départ de l'analyse doit porter sur le propriétaire juridique des actions ou d'un intérêt dans un partnership, il peut arriver, notamment dans le cas d'un rapport de fiducie ou de nommée,

que propriétaire juridique et bénéficiaire ne soient pas les mêmes. Dans ce cas, les parties contractantes doivent avoir le pouvoir d'obtenir des informations et de la fournir aussi sur cette autre personne qui pourrait être le beneficial owner.¹⁰⁶ Ainsi, dans le cas d'un trust ou d'une fondation, les parties contractantes doivent être en mesure de fournir des informations sur l'identité du fondateur et des bénéficiaires et des personnes qui sont en position de diriger comment les actifs du trust ou de la fondation doivent être gérés.¹⁰⁷ Certes, certains trusts ou fondations n'ont pas nécessairement un cercle déterminé de bénéficiaires, mais sont régis par une clause générale. Dans ce cas, le terme « droit de propriété » doit être interprété comme n'englobant que les personnes « identifiables ».¹⁰⁸

Dans ce contexte, le TAF vient de rendre un arrêt intéressant dans le cadre de l'échange de renseignements sur la base de la CDI de 1996 avec les Etats-Unis.¹⁰⁹ A cette occasion, le TAF a considéré que le bénéficiaire d'un trust irrévocable et discrétionnaire n'avait qu'une expectative qui ne se manifeste que par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee. En l'absence du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés auprès d'une banque, il ne saurait être considéré comme ayant droit économique du compte litigieux et, partant, en ce qui concerne ce bénéficiaire, les conditions d'un échange de renseignements ne sont pas remplies.

4.5.4 La clause supplémentaire des CDI suisses

Dans les nouvelles CDI suisses, les dispositions correspondant à l'art. 26 al. 5 MC OCDE sont généralement complétées par une phrase supplémentaire, qui a la teneur suivante : « aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant l'al. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent article ».¹¹⁰

Cette disposition a été introduite afin de permettre à la Suisse de mettre en œuvre cette disposition à l'égard des établissements suisses concernés, nonobstant l'existence en droit interne des normes protégeant le secret bancaire (art. 127 al. 2 LIFD ; 47 de la LF sur les banques [LB]). Cette norme a parfois été critiquée en doctrine. En effet, en raison de son caractère indéterminé, elle ne consti-

101 Comm. OCDE N 19.13 ad art. 26.

102 Comm. OCDE N 19.13 ad art. 26.

103 X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, N 345.

104 Comm. OCDE N 19.15 ad art. 26.

105 Comm. MAER N 50.

106 Comm. MAER N 51.

107 Comm. MAER N 52.

108 Comm. MAER N 53.

109 ATAF A-7013/2010 (18.3.2011).

110 V. p. ex., l'art. 26 par. 5 de la CDI avec la Grande-Bretagne (Protocole du 7.9.2009), ou avec le Luxembourg (Protocole du 25.8.2009).

tuerait, selon certains, pas nécessairement une base légale suffisante.¹¹¹ A notre avis, la densité normative de cette disposition supplémentaire est suffisante. De plus, le but et l'esprit de cette règle supplémentaire, englobée dans les CDI suisses après mars 2009, sont suffisamment clairs, compte tenu des déclarations du Conseil fédéral du 13.3.2009, ainsi que des différents Messages du Conseil fédéral à l'appui des nouvelles CDI. On constate ainsi que l'art. 26 al. 5 CDI, dans la version adoptée par la Suisse, permet ainsi à l'AFC d'obtenir des mesures de contraintes de la part des banques et établissements visés par cette disposition, d'une part, et également pour obtenir des informations relatives au droit de propriété, même en l'absence de disposition interne en droit suisse. De surcroît, l'existence d'une soustraction d'impôt, voire d'un délit fiscal, est ici sans importance.¹¹²

Cette norme est en outre complétée par l'OACDI qui devrait à terme être remplacée par la LAAF. Les art. 8 et ss du P-LAAF prévoient des règles précises pour la mise en œuvre des demandes d'information auprès des détenteurs d'information, y compris des entités visées par l'art. 25 al. 5 ou relatives au droit de propriété. On notera tout particulièrement que, contrairement au droit interne suisse, les autorités compétentes peuvent recourir à des mesures de contraintes pour l'obtention des informations visées par l'art. 26 al. 5 MC OCDE.

5 Conclusion

La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements, visant à reprendre le standard de l'art. 26 MC OCDE conduit à un changement fondamental. A partir de mars 2009, les nouvelles CDI conclues par la Suisse prévoient un échange de renseignements, non seulement pour l'application d'une CDI, mais aussi, plus généralement, pour tous renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer le droit fiscal de l'Etat requérant. Dans ce contexte, il est sans importance que la demande concerne une procédure de fraude ou de soustraction fiscale. Il suffit que le renseignement demandé soit utile pour l'imposition d'un contribuable dans l'Etat requérant. Le nouveau standard de la pertinence vraisemblable prohibe toutefois les demandes

tendant à la pêche aux renseignements et nécessite également l'identification du contribuable visé et du détenteur de l'information.

Depuis la mise en œuvre des termes de références de l'OCDE en 2009, lors de la réunion du Forum mondial du 1.9.2009 à Mexico, on doit reconnaître que le standard international en matière d'échange de renseignements est certes celui de l'art. 26 MC OCDE, avec son Commentaire, mais interprété à la lumière des règles du MAER et de son Commentaire.

Partant, la délimitation des exigences tendant à l'identification des personnes concernées mérite d'être précisée. L'approche sévère, généralement suivie par la Suisse, qui consiste à exiger le nom et l'adresse du contribuable visé et du détenteur de l'information, a récemment dû être tempérée. Cette exigence demeure quant à son principe mais il est suffisant que l'Etat requérant identifie le contribuable visé par d'autres moyens et communique l'identité du détenteur de l'information, dans la mesure où elle est connue. Ce principe doit toutefois être concrétisé dans le respect de l'interdiction d'aller à la pêche aux renseignements et du principe de proportionnalité. Ainsi, il nous paraît nécessaire d'identifier un contribuable spécifique et de relier celui-ci à une banque particulière.

Dans ce contexte, s'agissant des normes de droit suisse en matière de recherche des informations, il conviendra en premier lieu de délimiter si la demande vise un contribuable, ou un tiers. En effet, les règles internes de fourniture d'information ne sont pas les mêmes. En deuxième lieu, il s'agira de vérifier dans quelle mesure la Suisse peut recourir à des mesures de contraintes. En matière de procédure de taxation, seules les mesures prévues par le droit interne suisse sont possibles, sauf lorsque les conditions d'une CDI reprenant le contenu de l'art. 26 al. 5 MC OCDE sont réalisées (informations relatives à des banques, un établissement financier, un mandataire, ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire, ou relatives au droit de propriété). Dans ce dernier cas, la CDI l'emporte sur le droit interne et des mesures de contraintes sont possibles. L'art. 26 al. 5, correspondant au standard OCDE dans sa version helvétique, constitue à notre avis une base légale suffisante et directement applicable. Il en découle que l'exception traditionnelle du secret bancaire n'est plus opposable à des demandes sur la base d'une CDI reprenant le standard OCDE. De même, la Suisse ne pourra refuser de fournir des renseignements qui se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Sa portée en droit suisse soulève toutefois de délicates questions d'interprétation. On mentionnera notamment la délimitation de l'ayant-droit économique d'un compte bancaire sujet à interrogation, ou l'ampleur du devoir de renseigner de différents protagonistes d'un

111 R. WALDBURGER, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, p. 487 ; plus nuancés, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 167, qui se demandent si une dérogation au secret bancaire est possible sur la base d'une norme dont la densité normative est faible.

112 Du même avis, A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, p. 170.

trust ou d'une société offshore. Là encore, la CDI a une portée nettement plus vaste que celle du droit interne.

En revanche, une demande de renseignements qui repose sur des données obtenues illégalement contrevient au principe de la bonne foi, garanti dans le cadre de l'interprétation et de l'exécution d'une CDI, et est donc irrecevable.

Les droits de procédure demeurent toutefois protégés (droit à la notification d'une décision, droit d'être entendu ou de recourir avec effet suspensif). Cela dit, contrairement à la jurisprudence, nous estimons que les garanties de l'art. 6 CEDH (droit de ne pas témoigner contre soi-même) s'appliquent en matière d'assistance internationale, pour autant que la demande de renseignements porte sur une procédure de soustraction d'impôt (qualifiée d'« accusation en matière pénale »).

Le principe de réciprocité s'applique. En d'autres termes, un Etat ne peut se prévaloir d'un système d'échange de renseignements plus vaste que le sien. Concrètement, cela signifie que la Suisse ne peut demander des renseignements bancaires à l'étranger que dans la mesure où elle est en droit de le faire en droit interne suisse, ce qui conduit à une sorte d'« exportation » du secret bancaire !

Définir les renseignements « vraisemblablement pertinents », identifier le contribuable, le détenteur des informations, les autres personnes concernées, savoir si la demande concerne un contribuable ou un tiers, délimiter la banque, le mandataire, le fiduciaire, définir le contenu de l'information relative au droit de propriété, cerner les droits et obligations de ces différentes personnes, autant de questions nouvelles, souvent de détails, qui devront être concrétisées par la casuistique, la pratique et la législation. Il suffit de lire la saga jurisprudentielle du TAF dans l'affaire UBS, avec pas moins de 7 arrêts fondamentaux, pour s'en convaincre. Le droit de l'assistance internationale en matière fiscale est en train de s'écrire sous nos yeux !

Bibliographie choisie

- ALTHAUS-HOURIET ISABELLE, in : Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008
- AMADO FLAVIO/MOLO GIOVANNI, Das Verbot von « Fishing Expeditions » gemäss der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5 März 2009 und den OECD Standards, AJP/PJA 2009, p. 539
- BARNARD JOHAN, Former Tax Havens Prepared to Lift Bank Secrecy, BIT 2003, p. 9
- DONATSCH ANDREAS/HEIMGARTNER STEFAN/SIMONEK MADELEINE, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zurich 2011
- ENGELSCHALK MICHAEL, in : Klaus Vogel/Moris Lehner (éds.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5^e éd., Munich 2008
- HOLENSTEIN DANIEL, Verfahrensbestimmung zur Amtshilfe der Schweiz nach OECD-Standard, IWB Fach 5 Schweiz Gruppe 2 (12.1.2011), p. 12
- Wird die Rechtshilfe in Steuerstrafsachen durch die Amtshilfe nach OECD-Standard überflüssig?, Praxis Steuerstrafrecht 2011, p. 41
- HUFSCHEID DANIEL, « Tax fraud and the like ». Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, Archives 72 (2003/04), p. 433
- OBERSON XAVIER, « Tax fraud or the like ». Grandeur et décadence d'une notion controversée en matière d'assistance fiscale avec les Etats-Unis, in : Liber Amicorum Vincent Jeanneret, Genève 2010, p. 386
- La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux. « Un an après », FStR 2010, p. 94
 - Précis de droit fiscal international, 3^e éd., Berne 2009
 - The OECD Model Agreement on Exchange of Information – a Shift to the Applicant State, BIT 2003, p. 14
- REICH MARKUS, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats. Die Rechtslage nach dem BVGer-Urteil vom 21.1.2010, FStR 2010, p. 111
- SAINT-AMANS PASCAL, La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE, Revue de droit fiscal 2010, p. 7

- WALDBURGER ROBERT, Aktuelle Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfe im Steuerbereich, RSDA/SZW 2009, p. 480
- Das Amtshilfeverfahren wegen «Steuerbetrugs und dergleichen» mit den USA. Formell- und materiellrechtliche Aspekte des Verfahrens betreffend Bankinformationen über gewisse Kunden der UBS AG, FStR 2009, p. 91
 - Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, p. 80

Rapports et documents

Comm. MAER, Commentaire du Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (daté du 18.4.2002), OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf, p. 15

Comm. MC OCDE 2003, Paris 2003

Comm. MC OCDE 2005, Paris 2005

Documentation Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, Documentation de base du DFF (du 15.2.2011), www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/22112.pdf

MAER, Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (daté du 18.4.2002), OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf

MC OCDE 2010, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-22-2010), Condensed Version, Paris 2010, 17

MC-ONU, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (2001 Version), www.un.org/Docs/journal/asp/ws.asp?m=ST/ESA/PAD/SER.E/21; as amended by Revised Article 26 (Exchange of Information) and Revised (2008) Commentary on Article 26 – for Inclusion in the Next Version of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, www.un.org/esa/ffd/tax/Article%2026_Exchange%20of%20Information%20_revised_.pdf

MER, Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales. Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements (du 23.1.2006), OCDE, Paris 2006, www.oecd.org/dataoecd/2/28/36667321.pdf

Progress Report du 2.4.2009, A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard, OCDE, Paris 2009, www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf

Progress Report du 2.9.2009, A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard, OCDE, Paris 2009, www.oecd.org/dataoecd/43/52/43606454.pdf

Protocole d'amendement à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (édition provisoire, du 27.5.2010), OCDE, Paris 2010, www.oecd.org/dataoecd/48/9/44954496.pdf

TIEA, Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (I. Introduction, II. Text of the Agreement, III. Commentary), developed by the OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information (18.4.2002), OECD, Paris 2002, www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf (angl.), www.oecd.org/dataoecd/41/18/33977677.pdf (fr.)

Normes et documents y relatifs

Accord UBS, Accord entre la Confédération Suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS (du 19.8.2009), RS 0.672.933.612

Avenant CDI-F (du 27.8.2009), Avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 27.8.2009), FF 2010, p. 1423

CDI-A, Convention entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 30.1.1974), RS 0.672.916.31

CDI-D, Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 11.8.1971), RS 0.672.913.62

CDI-DK, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 23.11.1973), RS 0.672.931.41

CDI-E, Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 26.4.1966), RS 0.672.933.21

- CDI-F, Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (du 9.9.1966), RS 0.672.934.91
- CDI-GB, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 8.12.1977), RS 0.672.936.712
- CDI-IND, Convention entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.11.1994), RS 0.672.942.31
- CDI-J, Convention entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 19.1.1971), RS 0.672.946.31
- CDI-L, Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 21.1.1993), RS 0.672.951.81
- CDI-MEX, Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement des Etats-Unis du Mexique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 3.8.1993), RS 0.672.956.31
- CDI-N, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 7.9.1987), RS 0.672.959.81
- CDI-NL, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 26.2.2010), RS 0.672.963.61
- CDI-NL, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 26.2.2010), RS 0.672.963.61
- CDI-PL, Convention entre la Confédération suisse et la République de Pologne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 2.9.1991), RS 0.672.964.91
- CDI-Q, Convention between the Swiss Confederation and the State of Qatar for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income (of 24.9.2009), www.news-service.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/16939.pdf
- CDI-S, Convention entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 7.5.1965), RS 0.672.971.41
- CDI-SF, Convention entre la Confédération suisse et la République de Finlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (du 16.12.1991), RS 0.672.934.51
- CDI-US, Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 2.10.1996), RS 0.672.933.61
- CEDH, Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (du 4.11.1950), RS 0.101
- CP, Code pénal suisse (du 21.12.1937), RS 311.0
- Cst., Constitution fédérale de la Confédération suisse (du 18.4.1999), RS 101
- CV, Convention de Vienne sur le droit des traités (du 23.5.1969), RS 0.111
- EIMP, LF sur l'entraide internationale en matière pénale (du 20.3.1981), RS 351.1
- LB, LF sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques) (du 8.11.1934), RS952.0
- LHID, LF sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (du 14.12.1990), RS 642.14
- LIFD, LF sur l'impôt fédéral direct (du 14.12.1990), RS 642.11
- LTF, LF sur le Tribunal fédéral (du 17.6.2005), RS 173.110
- OACDI, Ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition (du 1.9.2010), RS 672.204
- Protocole Accord UBS, Protocole modifiant l'Accord entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis d'Amérique relative à la société de droit suisse UBS SA (du 31.3.2010), RO 2010, p. 1459
- Protocole add. CDI-GB, Protocole additionnel modifiant la Convention entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 7.9.2009), RS 0.672.936.712
- Protocole CDI-L, Protocole modifiant la Convention entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions

en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune
(du 25.8.2009), RS 0.672.951.81

Protocole CDI-US, Protocole entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (du 23.9.2009), RO 2010, p. 229

Messages et autres documents législatifs

Message sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010 (du 6.4.2011), RO 2011, p. 3519

P-LAAF, Projet de LF sur l'assistance administrative en matière fiscale, www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr

P-OACDI, Projet d'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions de double imposition, www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr

Rapport complémentaire CDI-US, Rapport complémentaire au Message du 6.4.2011 sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18.6.2010, concernant la Convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique (du 8.8.2011), RO 2011, p. 6143

Rapport explicatif OACDI, www.estv.admin.ch/dokumentation/00071/00073/01081/index.html?lang=fr

Rapport explicatif P-LAAF, Rapport explicatif concernant une loi sur l'assistance administrative fiscale, www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02256/index.html?lang=fr