

Entraide en matière fiscale

L'Ordonnance du Conseil fédéral relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions

Par Anath Guggenheim, Fabien Liégeois

L'Ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI) entrera en vigueur le 1er octobre 2010 (art. 18 OACDI). Elle règlementera notamment l'examen préliminaire des demandes (art. 5 OACDI), l'obtention des renseignements (art. 6 ss OACDI), les droits procéduraux des parties (art. 10 à 13 OACDI), l'utilisation des renseignements fiscaux transmis (art. 15 OACDI) et les demandes d'assistance émanant de la Suisse (art. 16 OACDI). Les recours contre les décisions de l'autorité compétente seront, quant à eux, régis exclusivement par la procédure administrative (art. 4 al. 5 et 13 al. 4 OACDI).

Sous réserve de dispositions contraires des CDI applicables, et jusqu'à l'adoption d'une loi fédérale régissant cette matière, l'OACDI sera le texte légal de référence pour la mise en œuvre de l'assistance administrative en matière fiscale (art. 1 al. 2 OACDI). Ainsi qu'il ressort de la volonté clairement affirmée des autorités politiques suisses lors de la reprise de la clause-type de l'OCDE, à savoir l'art. 26 MC OCDE (voir la [décision du CF du 13 mars 2009-><http://www.ef.d.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=fr&msg-id=25863>]), l'échange de renseignements aura lieu uniquement sur demande (art. 1 al. 3 OACDI). Le mécanisme retenu n'est ni celui de l'échange automatique de renseignements tel qu'il existe au sein de l'Union Européenne avec la [Directive 77/799->http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=fr&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=799], ni l'échange spontané d'informations.

Désormais, l'échange de renseignements pourra être demandé non seulement aux fins d'application de la convention « petite entraide » (art. 4 OACDI), mais également en vue de favoriser l'application de la législation interne des Etats contractants « grande entraide » (art. 5 à 15 OACDI). Des mesures de contrainte ne pourront être ordonnées que dans le cadre de la grande entraide. On relèvera que l'utilisation des locutions « petite » et « grande » entraide en matière fiscale prête à confusion car leur signification ne se recoupe pas avec celle qui prévaut dans le domaine de l'entraide pénale.

Il est à noter également que l'OACDI devrait en principe comprendre les règles procédurales régissant l'exécution de l'assistance administrative en matière fiscale, tandis que les conditions « matérielles » relatives à l'octroi de l'assistance devraient figurer dans chaque CDI. La distinction entre conditions formelles et matérielles n'est toutefois pas toujours aisée. Ainsi, selon l'art. 5 al. 2 OACDI, la demande d'assistance devra être rejetée si elle se révèle incompatible avec l'ordre public ou les intérêts essentiels de la Suisse (lit. a), si elle ne respecte pas le principe de la bonne foi (lit. b) ou si elle est fondée sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis par des actes punissables selon le droit suisse (lit. c). C'est en premier lieu

les demandes dont l'origine repose sur l'utilisation de données volées qui sont visées par cette disposition, même si le recours aux concepts plus étendus de l'ordre public et de la bonne foi laisse à penser qu'une certaine marge d'appréciation subsistera au stade de l'examen formel de la demande d'entraide par l'Administration fédérale des contributions (AFC).

En ce qui concerne les mesures de contrainte, le Directeur de l'AFC (ou son remplaçant) sera seul habilité à les ordonner, sauf « péril en la demeure » (art. 9 al. 3 et 4 OACDI). Il ressort sans ambiguïté de l'art. 9 al. 1 OACDI première phrase que les mesures admissibles sont listées de manière exhaustive aux lettres a, b et c de ladite disposition.

Pour ce qui est des mesures d'exécution de l'entraide, les art. 7 et 8 OACDI confirment l'obligation de collaboration des autorités fiscales cantonales avec l'AFC, de même que celle de toutes les autorités administratives de la Confédération, des cantons et des communes que l'on trouve déjà en droit interne aux art. 111 et 112 LIFD notamment.

L'OACDI réserve le droit recourir (au Tribunal administratif fédéral) contre la décision finale de l'AFC (art. 13 al. 2 OACDI) à la personne concernée (au sens de l'art. 3 lit. a OACDI), mais également au détenteur des renseignements (au sens de l'art. 3 lit. b OACDI), de même qu'à tout tiers particulièrement touché au sens de l'art. 48 PA. Ces personnes pourront dès lors prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 10 al. 3 OACDI).

La décision finale de l'AFC devra expressément mentionner que l'autorité requérante a l'obligation de maintenir secrets les renseignements (art. 14 al. 2 OACDI), conformément à la clause de confidentialité prévue dans chaque convention. En revanche, l'autorité suisse pourra faire usage des renseignements transmis pour appliquer le droit fiscal suisse, dans les limites du respect du principe de spécialité (art. 15 OACDI).

Enfin, en ce qui concerne les demandes d'assistance administrative de la Suisse, le principe devrait être celui de la réciprocité, avec une réserve cependant : selon l'art. 16 al. 5 OACDI, une demande visant à obtenir des renseignements bancaires ne pourra être déposée que si ces renseignements peuvent être obtenus sur la base de la législation suisse. S'agissant d'un contribuable suisse, une demande de renseignements bancaires ne devrait donc être déposée par l'AFC qu'en présence d'éléments conduisant à un soupçon fondé de fraude fiscale, et non en cas de simple soustraction fiscale.

Reproduction autorisée avec la référence suivante: CDBF, L'Ordonnance du Conseil fédéral relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions, publié le: par le Centre de droit bancaire et financier, <https://cdbf.ch/690/>