



Rapport explicatif sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale

Consultation

1 Situation

1.1 Développements internationaux

La loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF; RS 672.5) est entrée en vigueur le 1^{er} février 2013¹. Les réalités internationales rendent sa révision nécessaire. Dans leur communiqué à l'issue de leur réunion des 19 et 20 juillet 2013, les ministres des finances du G20 et les gouverneurs des banques centrales ont en effet pressé toutes les juridictions, en particulier les 14 juridictions² dont les bases légales ne satisfont pas suffisamment à la norme, de lancer sans délai la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial).

Pour la Suisse, cela signifie en particulier qu'elle doit mettre en œuvre les recommandations contenues dans le rapport d'examen par les pairs du 1^{er} juin 2011. La mise en œuvre intégrale de l'une des mesures suivantes lui permettra d'être admise à la deuxième phase de cet examen: a) admission, dans des cas exceptionnels, de la transmission de données sans information préalable de la personne concernée; b) création de la transparence concernant les actions au porteur ou c) conclusion d'un nombre suffisant de conventions contre les doubles impositions (CDI) prévoyant une assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE. Pour ce qui est des actions au porteur, l'introduction d'une obligation de déclarer des porteurs d'actions nominatives ou au porteur de sociétés non cotées en bourse et un élargissement de l'obligation de diligence pour déterminer les bénéficiaires effectifs sont principalement prévus dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations révisées du GAFI (le délai de consultation a expiré le 1^{er} juillet 2013). Pour ce qui est des CDI comprenant une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE, leur nombre a certes pu être augmenté mais le Forum mondial l'a jugé insuffisant jusqu'à présent.

Il est nécessaire d'adapter la LAAF car elle ne prévoit pas d'exception à l'information préalable des personnes visées par une demande d'assistance administrative. Le Forum mondial³ exige cependant que les droits de la personne visée par une demande d'assistance dans l'Etat requis ne fassent pas obstacle à un échange efficace de renseignements. Pour ce faire, le Forum mondial préconise des exceptions à l'information préalable de la personne concernée (p. ex. si la demande est très urgente ou si l'information préalable peut compromettre l'aboutissement de l'enquête dans l'Etat requérant)⁴.

La nécessité d'adapter la LAAF est aussi apparue lors de la réunion du groupe de direction du Forum mondial du 28 juin 2013 au cours de laquelle ce groupe a discuté le programme prévu de notation des juridictions après l'achèvement des deux phases de l'examen par les pairs. Cette notation finale devrait commencer en octobre 2013. Pour éviter que les Etats respectant la norme ne soient désavantagés par rapport aux pays qui ne la respectent pas, plusieurs Etats préconisent de réfléchir à un système de sanctions pour les Etats qui ne peuvent pas être admis à la phase 2. Ainsi, la pression sur ces Etats, et donc aussi sur la

¹ Le projet de loi du 6 juillet 2011 soumis aux Chambres fédérales n'était adapté que partiellement aux recommandations du Forum mondial, car le Conseil fédéral était parti de l'idée que d'autres mesures, en particulier un nombre suffisant de CDI conformes à la norme de l'OCDE, permettraient à la Suisse de passer à la phase 2 de l'examen par les pairs du Forum mondial. Le nombre des conventions conformes à cette norme a certes augmenté, mais la Suisse n'a pas pu en conclure avec tous ses partenaires économiques importants.

² Les 14 Etats suivants ne peuvent pas passer à la deuxième phase de l'examen par les pairs. En plus de la Suisse, il s'agit des pays suivants: Botswana, Brunei, Émirats Arabes Unis, Guatemala, îles Marshall, Liban, Liberia, Nauru, Nioué, Panama, République dominicaine, Trinité et Tobago, Vanuatu.

³ Cf. Termes de référence, p. 8 B.2.1.6; consultable sous <http://www.oecd.org/fr/ctp/44839470.pdf>.

⁴ Voir aussi le Commentaire de «l'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale», p. 15, art. 1, ch. 6.

Suisse, va continuer d'augmenter.

En outre, il faut modifier la loi en fonction de la pratique suisse relative aux données volées. L'Inde par exemple est de plus en plus irritée par le fait que la pratique actuelle ne permet pas de répondre à ses nombreuses demandes d'assistance. Elle invite la Suisse à chercher rapidement une solution pour débloquer la situation, car elle devrait sinon envisager de prendre des mesures contre les sociétés suisses en se fondant sur une base légale nationale applicable à de tels cas. Pour ce faire, une précision doit être apportée à la LAAF.

Même si elle pouvait passer à la phase 2, par exemple sur la base d'un nombre suffisant de CDI révisées, la Suisse aurait tout intérêt à résoudre rapidement la question de l'information a posteriori des personnes habilitées à recourir dans le cadre d'une demande d'assistance administrative. L'assistance administrative pratiquée pendant les trois dernières années est en effet examinée au cours de la phase 2. La situation actuelle ne présente en l'occurrence pas une bonne image: de nombreuses demandes sont bloquées en raison du secret demandé par l'Etat requérant, secret qui ne peut pas être assuré en raison de l'absence d'une réglementation relative aux exceptions à la notification ou parce qu'elles reposent indirectement sur des données acquises illégalement. Si elle ne peut pas répondre aux demandes actuellement bloquées, la Suisse se verra attribuer la note la plus faible pour l'appréciation globale dans le cadre de l'examen par les pairs. Une telle publicité est très dommageable pour l'image de la Suisse et recèle le risque que des sanctions soient prises à son encontre (p. ex. inscription sur une liste noire).

Ces raisons étayent la nécessité d'une révision rapide de la LAAF. C'est pourquoi, le présent projet propose les adaptations nécessaires.

1.2 Grandes lignes de la modification

Les principales modifications sont énumérées ci-après: à part les art. 21a et 7, let. c, elles ne comprennent pas de nouveautés dérogeant aux décisions déjà prises.

- a) Un nouvel art. 21a sur l'information a posteriori des personnes habilitées à recourir sera introduit et les art. 14, al. 1 et 2 et 15, al. 2 seront adaptés en fonction de ce nouvel art.
- b) Comme indiqué au cours des débats parlementaires sur la LAAF, le contenu exigé d'une demande groupée doit se conformer à la norme de l'OCDE, ce qui doit être précisé expressément dans un nouvel al. 2^{bis} à l'art. 6 LAAF. De plus, il faut ajouter un al. 2^{ter} à cet art. afin de donner au Conseil fédéral la compétence d'adapter la teneur d'une demande groupée en fonction de l'évolution de cette norme.
- c) La portée de l'art. 7, let. c, LAAF sera limitée en ce sens que l'assistance administrative est refusée uniquement aux Etats qui ont cherché activement à obtenir les données acquises illégalement.
- d) Les demandes groupées concernent un groupe de contribuables dont l'autorité requérante ne connaît pas le nom ni l'adresse. Si elles ne peuvent pas être atteintes pour les informer de la réception d'une demande et leur notifier la décision finale, les personnes concernées ne peuvent pas être informées selon les modalités prévues par l'art. 14 LAAF. Un nouvel art. 14a LAAF prévoit donc une procédure conçue exprès pour les demandes groupées. Une disposition similaire se trouve déjà à l'art. 20/ de l'ordonnance du 2 octobre 1996 concernant la convention de double imposition américano-suisse (RS 672.933.61).
- e) Le droit transitoire précisera que
 - l'art. 6, al. 2^{bis} et 2^{ter} ainsi que l'art 14a sont applicables depuis le 1^{er} février 2013, et que
 - les art. 7, let. c, 14, al. 1 et 2, 15, al. 2 et 21a du nouveau droit s'appliquent aux demandes d'assistance administratives déjà déposées à la date de son entrée en vigueur ou après cette date.

2 Commentaires des articles

2.1 LAAF

Art. 3, let. c (nouvelle)

De nouvelles dispositions sur les demandes groupées sont introduites dans la loi. C'est pourquoi il faut inscrire une description des demandes groupées dans une let. c de l'art. 3. D'après cette disposition, les demandes groupées sont des requêtes d'assistance demandant des renseignements sur plusieurs personnes identifiables sur la base d'informations précises.

Il n'est toutefois pas nécessaire de définir exhaustivement le contenu d'une demande groupée ni les exigences auxquelles elle doit satisfaire. Il convient au contraire de se référer à la norme internationale⁵. La nouvelle version du commentaire sur l'art. 26 MC OCDE publiée le 18 juillet 2012 expose les considérations suivantes sur les demandes groupées:

«La norme de «pertinence vraisemblable» [selon l'art. 26, par. 1, du modèle de convention de l'OCDE, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements dont on peut notamment penser qu'ils sont vraisemblablement pertinents (foreseeably relevant) notamment pour la perception de l'impôt dans l'Etat requérant] peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). (...) Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'Etat requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'Etat requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple (h) donné au paragraphe 8, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple (a) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscale ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.»

Depuis leur publication, ces commentaires sont devenus politiquement contraignants pour les Etats membres de l'OCDE et sont donc déterminants pour la pratique de la Suisse. Ils ont pour but de clarifier la distinction avec la *pêche aux renseignements*. Il ressort de ce commentaire qu'en principe, une contribution active d'un tiers est nécessaire pour qu'un contribuable du groupe ne soit pas en règle avec la loi. La Suisse a fait part de son interprétation de ce commentaire lors de la séance du Groupe de travail n° 10 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE du 21 mars 2012: un comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers (*third party*) ne doit pas être exigé si d'autres critères permettent d'établir que la requête ne constitue pas une pêche aux renseignements. A

⁵ Cf. également le commentaire de l'art. 6, al. 2^{bis}.

contrario, un comportement actif du détenteur des renseignements ou d'un tiers doit toujours être présumé si une pêche aux renseignements ne peut pas être exclue d'une autre manière. La pratique de la Suisse est ainsi fixée.

Art. 6, al. 2^{bis} (nouveau)

L'art. 6, al. 2, LAAF est conçu pour les demandes individuelles. C'est pourquoi un nouvel al. 2^{bis} doit être ajouté à l'art. 6 et préciser que le contenu exigé d'une demande groupée doit être conforme au commentaire sur l'art. 26 MC OECD dans sa teneur de 2012 qui explicite la norme internationale en vigueur⁶. Cette disposition s'applique de la même manière aux demandes groupées fondées sur une CDI ou sur un accord d'échange de renseignements en matière fiscale (TIEA).

Art. 6, al 2^{ter} (nouveau)

La norme actuelle régissant le contenu exigé d'une demande groupée déclarée déterminante à l'art. 6, al. 2^{bis} peut évoluer. Afin d'éviter d'avoir à modifier la loi en pareil cas, il faut donner au Conseil fédéral, dans un nouvel al. 2^{ter} de cet art., la compétence d'adapter le contenu exigé d'une demande groupée à une nouvelle norme internationale reprise par la Suisse.

Art. 7, let. c

D'après l'art. 7, let. c, LAAF, il n'est pas entré en matière sur une demande d'assistance administrative qui viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

Dans la pratique, des problèmes sont apparus dans les procédures d'assistance administrative fondées sur des données acquises illégalement que l'Etat requérant a obtenues passivement. Des données acquises illégalement sont en effet disponibles par l'intermédiaire de l'assistance administrative spontanée et donc par un moyen légal. Dans un tel cas, l'Etat requérant a beaucoup de peine à comprendre que la Suisse refuse de lui accorder l'assistance administrative. Pour y remédier, le DFF a défini, en juillet 2012, une pratique nuancée relative aux données acquises illégalement: l'assistance administrative est accordée lorsque l'Etat requérant a certes agi sur la base de données acquises illégalement dont il a eu connaissance, mais qu'il n'a pas cherché activement à se procurer et lorsque la demande d'assistance administrative est fondée exclusivement sur des renseignements et des documents dont l'Etat requérant dispose sur la base de ses propres enquêtes.

Les problèmes se sont envenimés malgré cette pratique. L'Inde, mais aussi l'Espagne et les Pays-Bas ont critiqué l'attitude la Suisse. La France a transmis les données de la banque HSBC notamment à l'Inde, qui a ensuite adressé à la Suisse des demandes d'assistance fondées sur ces données. Il en est résulté, dans l'ensemble, de nombreux cas de non entrée en matière, ce qui se traduit par une mauvaise statistique. La pratique actuelle ne satisfait pas des pays importants de l'UE et du G20: elle risque de devenir une affaire politique de grande ampleur et pourrait conduire à des polémiques sur un plan bilatéral et dans le cadre du Forum mondial.

C'est pourquoi l'art. 7, let. c, LAAF doit être adapté en ce sens qu'il n'est pas entré en matière sur une demande d'assistance uniquement lorsque l'Etat requérant fonde sa demande sur des informations qu'il a obtenues activement. Il est également considéré qu'un Etat requérant a obtenu activement des données lorsqu'il a chargé un tiers de les lui procurer. En revanche, il n'y a pas obtention active lorsque l'Etat requérant a obtenu les données par exemple par la voie de l'assistance administrative spontanée et, par conséquent, sans y être pour quelque chose, c'est-à-dire passivement.

Cette modification est également bienvenue du point de vue du droit international. Le

⁶ Cf. commentaires de l'art. 3, let. c.

principe de la bonne foi est inscrit à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités⁷. D'après cette disposition, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant. Deux Etats concluent une CDI pour régler notamment l'échange de renseignements par la voie de l'assistance administrative. Un Etat qui se procure activement des données par des moyens illégaux et fonde une demande d'assistance sur ce genre de données court-circuite l'assistance administrative convenue, ce qui peut être considéré comme une violation du principe de la bonne foi. En revanche, on ne peut guère reprocher à un Etat qui reçoit des données acquises illégalement d'une manière entièrement passive (p. ex. via l'assistance administrative spontanée) et fonde sa demande d'assistance sur ces données de violer le principe de la bonne foi tel qu'il est interprété en droit international⁸.

Art. 14

L'art. 14 doit être adapté en fonction de l'art. 14a.

Al. 1

L'art. 14, al. 1 doit être modifié pour permettre à l'AFC de n'informer la personne concernée que sur des parties essentielles de la demande. Cela signifie que la personne concernée doit pouvoir se rendre compte sur la base des informations reçues qu'elle fait effectivement l'objet d'une enquête et quels sont les faits qui lui sont reprochés. En revanche, elle ne doit pas être informée sur les mesures d'instruction de l'Etat requérant que cet Etat peut avoir intérêt à tenir secrètes. Cette limitation correspond par ailleurs à la nouvelle version du commentaire se rapportant à l'art. 26 du MC OCDE qui prévoit que l'Etat requis peut divulguer uniquement le minimum des renseignements reçus dans la demande⁹.

Suite à l'introduction du nouvel art. 21a relatif à la procédure d'information a posteriori des personnes habilitées à recourir, il faut en outre supprimer la condition d'après laquelle l'autorité étrangère doit rendre vraisemblable les motifs de garder le secret.

Al. 2

Conformément à la modification de l'al. 1, il faut supprimer, à l'al. 2, le renvoi à la condition que l'autorité étrangère rende vraisemblable les motifs de garder le secret.

L'art. 14 est également applicable lorsque la procédure prévue à l'art. 21a s'applique.

Art. 14a (nouveau) Informations en cas de demande groupée

En cas de demande groupée, l'autorité fiscale requérante ne connaît pas le nom ni l'adresse

⁷ RS 0.111

⁸ La modification de l'art. 7, let. c, LAAF devrait également répondre à des remarques contenues dans le rapport de la phase 1 de l'examen de la Suisse par les pairs. Au moment de cette phase de l'examen, l'ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI) abrogée par la LAAF était encore en vigueur. L'art. 5, al. 2, let. c, OACDI stipule qu'une demande d'assistance est rejetée si elle est fondée sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis par des actes punissables selon le droit suisse. Le rapport (N 183) relève à ce sujet que dans la mesure où il va au-delà du concept de l'ordre public ou de la bonne foi, l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI pourrait créer un obstacle supplémentaire qui ne serait pas en accord avec la norme. La question de savoir si l'application de cette disposition est compatible avec la norme sera jugée au cours de la phase 2 de l'examen par les pairs. La teneur actuelle de l'art. 7, let. c, LAAF tient compte de ces considérations dans la mesure où la non-entrée en matière sur une demande fondée sur des données obtenues d'une manière illégale constitue un cas d'application du non-respect du principe de la bonne foi.

⁹ Commentaire sur l'art. 26 MC OCDE, p. 12, ch. 11.

des contribuables visés par sa demande. Il faut donc prévoir une procédure spéciale pour informer les personnes habilitées à recourir de la réception d'une demande d'assistance et leur notifier une décision finale lorsque le détenteur des renseignements ne peut pas les atteindre. C'est l'objet du nouvel art. 14a LAAF. Une disposition similaire qui a fait ses preuves en pratique se trouve à l'art. 20I de l'ordonnance concernant la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996 (RS 672.933.61).

Al. 1

À la demande de l'AFC, le détenteur des renseignements doit identifier les personnes concernées par une demande groupée (c'est-à-dire les personnes au sujet desquelles sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative; art. 3, let. a, LAAF).

Al. 2

L'AFC informe les personnes habilitées à recourir (c'est-à-dire les personnes concernées ainsi que les personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19, al. 2, LAAF; art. 14, al. 2, LAAF) qui ont leur domicile ou leur siège en Suisse. Si la personne habilitée à recourir a son siège ou son domicile à l'étranger, l'AFC informe le détenteur des renseignements du dépôt de la demande.

Al. 3

Le détenteur des renseignements doit informer les personnes habilitées à recourir qui ont leur siège ou leur domicile à l'étranger du dépôt de la demande et les inviter à désigner en Suisse une personne habilitée à recevoir des notifications.

Al. 4

En outre, l'AFC informe les personnes concernées par une publication dans la Feuille fédérale a) de l'existence d'une demande d'assistance, b) de leur devoir d'indiquer leur adresse suisse si elles ont leur siège ou leur domicile en Suisse ou de désigner en Suisse une personne habilitée à recevoir des notifications, si elles ont leur siège ou leur domicile à l'étranger, c) de la procédure simplifiée selon l'art. 16 et c) qu'une décision finale sera rendue pour chaque personne habilitée à recourir qui n'a pas consenti à la procédure simplifiée.

Al. 5

Le délai pour désigner une personne habilitée à recevoir des notifications est de 20 jours. Il commence à courir le jour suivant la publication dans la Feuille fédérale prévue à l'al. 4, même si le détenteur des renseignements a pu informer la personne habilitée à recourir avant ou après la publication. Ce délai est fixé afin d'exclure une prolongation, ce qui est nécessaire pour être en mesure de traiter rapidement des demandes groupées, lesquelles sont très étendues et exigent beaucoup de travail.

Al. 6

Si elle n'est pas en mesure de notifier individuellement la décision finale aux personnes habilitées à recourir, l'AFC la leur notifie en la publiant dans la Feuille fédérale sans indiquer de noms. Dans ce cas, le délai de recours commence à courir le jour suivant la notification dans la Feuille fédérale. En l'occurrence, la procédure avec information a posteriori des personnes habilitées à recourir selon l'art. 21a LAAF est réservée.

Art. 15, al. 2

Suite à l'introduction de l'art. 21a, il ne reste qu'à prévoir, à l'al. 2 de l'art. 15, que l'autorité étrangère peut émettre des motifs de garder le secret sur certaines pièces du dossier, mais plus sur la procédure. Le maintien de cette réglementation restrictive à côté du nouvel art. 21a se justifie parce qu'en pratique, tenir secrètes certaines pièces du dossier peut

suffire, sans qu'il soit nécessaire de renoncer en plus à informer les personnes habilitées à recourir.

Comme l'art. 14, l'art. 15, al. 2 est aussi applicable lorsque la procédure prévue à l'art. 21a s'applique.

Art. 21a (nouveau)

Pour satisfaire à la norme internationale, il faut prévoir une procédure d'information a posteriori des personnes habilitées à recourir.

Al. 1

L'art. 21a prévoit deux cas où l'AFC informe les personnes habilitées à recourir d'une demande d'assistance seulement après avoir transmis les renseignements: premièrement lorsque l'autorité requérante rend vraisemblable que la demande est très urgente (par exemple parce que le délai de prescription touche à sa fin) ou, deuxièmement, lorsqu'une information préalable peut compromettre l'aboutissement de son enquête (parce que l'instruction confidentielle n'est pas encore terminée)¹⁰.

Dans les cas prévus à l'al. 1, l'AFC rédige cependant ses décisions avant de transmettre les renseignements. La notification est différée aussi longtemps que l'information risque de faire échouer l'enquête diligentée par l'autorité requérante.

Al. 2

Un recours élevé contre la décision de l'AFC ne peut porter que sur la constatation de son illicéité. Si l'illicéité est établie, le recourant peut, à certaines conditions, introduire une action en responsabilité de l'Etat. Par contre, la transmission des renseignements ne peut pas être annulée. Au demeurant, la personne concernée peut faire valoir ses droits au cours de la procédure qui se déroule dans l'Etat requérant.

Al. 3

Pour que les personnes habilitées à faire recours n'aient pas connaissance de la demande, l'AFC informe le détenteur des renseignements et les autorités qui ont eu connaissance de la demande que l'information sur la demande est différée et leur interdit, sous peine de la sanction prévue à l'al. 4, d'informer les personnes habilitées à recourir jusqu'à l'expiration du différé. L'art. 10a de la loi sur le blanchiment d'argent (RS 955.0) institue aussi une interdiction d'informer.

Al. 4

L'infraction intentionnelle ou par négligence à l'interdiction d'informer prévue à l'al. 3 est punie d'une amende allant jusqu'à 10 000 francs.

¹⁰ Cette disposition correspond aux prescriptions du Forum mondial (Termes de référence, p. 8 B.2.1.6) relatives à la réglementation d'une exception à la notification aux personnes habilitées à recourir (voir également le commentaire de l'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, p. 15, art. 1, ch. 6). Le fait que la Suisse sera considérée ou non comme respectant la norme sur ce point ne dépend toutefois pas seulement de l'existence d'une disposition comme l'art. 21a LAAF, instituant une exception conforme à la norme, mais aussi de la manière dont elle sera appliquée.

Sur les 96 Etats examinés dans le cadre de l'examen par les pairs jusqu'à fin juillet 2013, 26 ont reçu des recommandations relatives à la norme concernant les exceptions. Pour 19 d'entre eux (Andorre, Antigua et Barbuda, Autriche, Brésil, Chili, Chypre, Curaçao, Estonie, Guatemala, Hongrie, Jamaïque, Liechtenstein, Macédoine, Monaco, Portugal, Saint Martin, Suisse, Trinité-et-Tobago, Uruguay), les recommandations portent sur le fait que la procédure applicable ne prévoit pas d'exception à l'information des personnes concernées; les recommandations aux sept autres Etats (Gibraltar, Grenade, Île Maurice, Montserrat, Pays-Bas, St-Kitts-et-Nevis) les invitent à compléter ou à améliorer les dispositions sur les exceptions ou, le cas échéant, à les appliquer (Allemagne).

Al. 5

Il convient de confier à l'AFC la poursuite et le jugement des infractions aux dispositions pénales de la LAAF en raison de ses connaissances techniques.

Par ailleurs, l'AFC peut renoncer à poursuivre les personnes punissables et condamner l'entreprise commerciale à payer l'amende à leur place aux conditions de l'art. 7, al. 1 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif¹¹, c'est-à-dire lorsque l'amende ne dépasse pas 5000 francs et que la détermination des personnes punissables nécessiterait des mesures d'instruction hors de proportion avec la peine encourue.

Art. 24a (nouveau) Dispositions transitoires à la modification du

Al. 1

D'après l'art. 1 de l'ordonnance relative à l'assistance administrative en cas de demandes groupées d'après les conventions fiscales internationales¹², les demandes groupées sont admises, sous réserve des dispositions dérogatoires de la convention applicable au cas particulier, depuis l'entrée en vigueur de la LAAF, c'est-à-dire depuis le 1^{er} février 2013. Le nouvel art. 6, al. 2^{bis} et 2^{ter} ainsi que l'art. 14a doivent aussi s'appliquer à partir de la même date, ce qui doit être expressément inscrit dans l'al. 1 du nouvel art. 24a.

Le contenu exigé d'une demande groupée doit être réglé à partir du moment de l'admission des demandes groupées (le 1^{er} février 2013), c'est pourquoi l'art. 6, al. 2^{bis} doit être applicable rétroactivement. Il en va de même pour l'art. 14a qui règle la procédure d'information spéciale des personnes habilitées à recourir en cas de demandes groupées. L'exigence de la rétroactivité découle de la décision d'admettre ce genre de demandes applicable depuis le 1^{er} février 2013. Depuis l'admission des demandes groupées, personne n'a acquis un droit dont il serait privé en cas de rétroactivité. Celle-ci ne provoque par conséquent pas non plus d'inégalité de droit. La rétroactivité s'étendra vraisemblablement sur une bonne année à partir de l'entrée en vigueur de la révision; sa durée est donc raisonnablement limitée. Dans ces conditions, la réglementation prévue peut être considérée comme licite¹³.

Al. 2

Par ailleurs, il faut préciser à l'al. 2 que les art. 14, al. 1 et 2, 15, al. 2 et 21a du nouveau droit s'appliquent aux demandes d'assistance déjà déposées à la date d'entrée en vigueur de la présente modification.

2.2 Modification du droit en vigueur

Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral

Art. 103, al. 2, let. d (nouvelle)

Pour la procédure d'entraide pénale internationale, la loi sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) prévoit que le recours a un effet suspensif dans la mesure des conclusions formulées lorsque le recours est dirigé contre une décision de clôture ou toute autre décision autorisant la transmission de renseignements concernant le domaine secret ou le transfert d'objets ou de valeurs. L'effet suspensif doit également être prévu aux mêmes conditions pour ce qui est de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, car cette assistance a pour but de transférer des renseignements confidentiels. Dans le cadre de la

¹¹ SR 313.0

¹² RS 672.51

¹³ Pour la licéité de la rétroactivité, voir p. ex. ATF 122 V 405, p. 408; 119 Ia 154, p. 160.

promulgation de la LAAF, l'art. 103, al. 2, let. c, LTF n'a pas été étendu à l'assistance administrative à des fins fiscales. (En revanche, la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale a été adaptée à celle de l'entraide judiciaire internationale en matière fiscale par la révision des art. 46, al. 2, 100, al. 2, let. b, 107, al. 3 et l'introduction de l'art. 84a LTF.) Cette erreur doit être réparée maintenant par l'ajout d'une nouvelle let. d à l'art. 103, al. 2.

3 Conséquences

3.1 Conséquences sur la Confédération

Il faut s'attendre à des conséquences sur les finances et l'état du personnel de la Confédération. Le cas échéant, les ressources supplémentaires nécessaires seront précisées dans la suite des travaux.

3.2 Conséquences sur les cantons

Le présent projet n'a que des conséquences minimales sur les finances et l'état du personnel des cantons.

3.3 Conséquences sur l'économie

La modification des points critiqués de la LAAF constitue l'une des possibilités de faire face aux menaces de sanctions (cf. ch. 1.1). Avec cette modification, la Suisse met en œuvre une recommandation du Forum mondial ce qui devrait être bien accueilli dans le contexte international et qui doit être considéré comme très important pour la place économique suisse.

4 Relation avec le programme de la législature

Le présent projet n'est pas annoncé dans le message du 25 janvier 2012¹⁴ sur le programme de la législature 2011 à 2015 ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012¹⁵ sur le programme de la législature 2011 à 2015, car la révision n'est devenue indispensable que lorsque le Forum mondial a qualifié d'insuffisant le nombre de CDI suisses prévoyant une assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE (cf. ch. 1.1).

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité

Le nouvel art. 21a LAAF, d'après lequel les personnes habilitées à faire recours ne sont informées par une décision qu'après la transmission des renseignements conformément aux conditions citées dans cet article, soulève la question de la constitutionnalité. Il institue une restriction à la garantie de l'accès au juge de l'art. 29a de la Constitution, d'après laquelle toute personne a droit à ce que sa cause soit jugée par une autorité judiciaire. Une restriction de la protection juridique dans des cas exceptionnels est cependant nécessaire en raison de la norme internationale (cf. ch. 1.1). Pour respecter cette norme, les conditions d'une information a posteriori des personnes habilitées à faire recours ont été fixées conformément aux exemples des Termes de référence¹⁶. En adoptant une formulation autonome de ces conditions, la Suisse risquerait que cette formulation soit jugée non conforme à la norme. La

¹⁴ FF 2012 349

¹⁵ FF 2012 6667

¹⁶ Cf. à ce sujet le commentaire de l'art. 21a, al. 1

procédure adoptée, qui pare à ce risque, est dans l'intérêt public. Elle est également apte à atteindre le but visé dans l'intérêt public. Il n'existe pas d'autre procédure permettant d'atteindre l'objectif de la conformité à la norme. Étant donné que cette procédure est adéquate et nécessaire pour ces raisons, la restriction de la garantie de l'accès au juge est conforme au principe de la proportionnalité. De plus cette restriction revêt le caractère d'une exception et ne constitue pas un cas général. L'atteinte à cette garantie peut donc être considérée comme licite^{17 18}.

Consultation

¹⁷ Cf. Schweizer, St. Galler Kommentar à l'art. 36 Cst., N 18 ss., 22 ss. pour les conditions de la limitation d'un droit constitutionnel.

¹⁸ L'avant-projet de loi fédérale sur la collaboration avec des autorités étrangères et la protection de la souveraineté suisse (LCPS), qui se trouvait en consultation jusqu'au 31 mai 2013, comprend à son art. 13 une disposition (critiquée dans la procédure de consultation) similaire à celle de l'art. 21a LAAF relative à l'information a posteriori des personnes concernées. Pour un domaine spécifique du droit, l'art. 21a LAAF institue une réglementation qui ne doit pas nécessairement coïncider avec une disposition plus générale de la LCPS.