

Madame la Conseillère fédérale
Eveline Widmer-Schlumpf
Cheffe du DFF
Bernernhof
3003 Berne

Berne, le 25 mars 2011

**Nouvelle loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF). Procédure de consultation.
Prise de position**

Madame la Conseillère fédérale,

Par lettre du 13 janvier 2011, vous avez ouvert la procédure de consultation sur l'objet cité en marge. Bien que notre conférence ne figure pas sur la liste des destinataires, nous nous permettons de formuler la prise de position suivante, fondée sur les décisions rendues lors de notre assemblée plénière du 28 janvier 2011.

Le projet de nouvelle LAAF (ci-après : P-LAAF) reprend pour l'essentiel la réglementation introduite par l'ordonnance du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative (OACDI; v. p. 3 du rapport explicatif). Dans le cadre de la présente procédure de consultation, il convient dès lors de relever en premier lieu nos principales préoccupations, à savoir celles déjà abordées dans la consultation sur le projet de l'OACDI (chiffre 1 et 2 ci-après). Des remarques sont ensuite apportées sur les articles de loi en particulier (chiffre 3 ci-après).

1. Utilisation interne en Suisse des renseignements transmis à l'étranger dans le cadre d'une procédure d'entraide administrative (Art. 21 P-LAAF)

La solution proposée sous variante a) correspond à celle de l'art. 15 al. 3 OACDI. Dès lors, les renseignements bancaires obtenus par le biais de l'assistance administrative ne peuvent être utilisés par les autorités fiscales internes que si le droit suisse permet leur obtention (art. 21 al. 2 P-LAAF). En matière d'impôts *indirects*, selon le droit en vigueur, le secret bancaire ne peut être levé qu'en cas de soupçon de soustraction fiscale. Pour les impôts *directs* par contre, la levée n'est possible qu'en cas de soupçon de graves infractions fiscales, à savoir la soustraction continue de montants importants et les délits fiscaux (Art. 190 al. 2 LIFD).

Dans le rapport explicatif précité (p. 22), il est relevé à juste titre qu'avec cette réglementation, la Suisse péjore la situation des autorités fiscales suisses par rapport aux autorités fiscales étrangères. Il convient en outre de tenir compte du fait que les premières sont déjà désavantagées à la base par rapport aux secondes en raison d'une assistance administrative élargie en particulier pour les renseignements bancaires. En soumettant l'utilisation des renseignements bancaires obtenus par voie d'assistance administrative à la condition que leur obtention soit autorisée par le droit suisse, les autorités fiscales suisses subissent à nouveau un désavantage par rapport aux autorités fiscales étrangères. Cette péjoration supplémentaire ne se justifie d'aucune manière. On ne voit pas pourquoi la constatation faite dans le rapport explicatif (p. 21) en relation avec l'art. 21 al. 1 P-LAAF, à savoir que les autorités fiscales cantonales et fédérales peuvent consulter et exploiter tous les documents obtenus légalement par d'autres autorités, ne serait pas valable s'agissant des renseignements bancaires obtenus dans le cadre de la procédure d'assistance. Il convient au contraire de relever que la doctrine et la jurisprudence suisses ont jusqu'ici de manière logique et en se fondant sur les art. 111 et 112 LIFD admis l'exploitation totale à des fins fiscales de renseignements obtenus légalement (v. notamment ATF 124 II 58 ss. et Praxis 2009 Nr. 33 qui traite des moyens de preuve rassemblés par les autorités pénales suisses). Ce point de vue relevant en l'espèce ne devrait pas être mis à mal par le biais d'ingérences légales. La variante a) aurait pour conséquence de limiter inutilement, pour les autorités fiscales suisses, les possibilités d'exploitation de documents garanties par le droit fiscal.

Au surplus l'argument du Conseil fédéral, selon lequel la suppression de l'art. 21 al. 2 P-LAAF (variante b) se traduirait par une inégalité de traitement entre contribuables en Suisse ne tient pas (p. 22 du rapport explicatif). Cela sous-entendrait qu'en l'état l'égalité de traitement entre contribuables suisses ayant des relations avec l'étranger et ceux n'en ayant pas serait assurée. Or, tel n'est pas le cas. Il est dans la nature des choses que la situation des contribuables en Suisse avec ou sans liens avec l'étranger ne soit pas la même à la base, puisque le droit international s'applique aux premiers. Par ailleurs, sur le plan suisse, les autorités fiscales se prêtent mutuellement assistance (art. 111 LIFD). D'autres autorités suisses peuvent aussi apporter spontanément leur collaboration, en cas de soupçons avérés (art. 112 LIFD). En matière internationale par contre, il n'existe aucune des deux possibilités. Dans cette optique, d'éventuels renseignements bancaires supplémentaires ne permettent de corriger que partiellement l'inégalité de traitement entre contribuables sans ou avec liens à l'étranger.

Cela étant, il convient à nouveau de relever que le concept tel qu'il a été élaboré par le Conseil fédéral se heurte à des difficultés d'application. L'Etat requérant n'étant plus tenu d'établir pourquoi il y aurait fraude fiscale selon le droit suisse, il ne sera en général plus possible en matière d'utilisation des renseignements bancaires de déterminer si le droit suisse aurait autorisé leur acquisition. Si la réglementation de l'OACDI était reprise dans la loi (variante a), cela aurait pour conséquence que les autorités fiscales suisses pourraient exploiter moins de renseignements qu'elles ne pouvaient le faire avant l'adoption du standard de l'OCDE.

Pour les raisons évoquées, nous nous prononçons une nouvelle fois en faveur de l'utilisation à des fins fiscales des renseignements bancaires obtenus par voie d'assistance administrative, soit la variante b), respectivement la suppression de l'art. 21 al. 2 LAAF.

2. Demandes suisses d'assistance administrative

Aux termes de l'art. 22 al. 6 P-LAAF, les demandes d'assistance administrative suisses portant sur des renseignements bancaires ne peuvent être présentées que si ces renseignements peuvent être obtenus conformément au droit suisse.

Dans le rapport explicatif (p. 23), cette „autolimitation“, qui confère un „avantage concurrentiel aux places bancaires étrangères“, est liée à la question de principe de savoir si l'accès aux renseignements bancaires doit aussi être ou non étendu en Suisse. Il faut toutefois souligner que la question qui se pose ici ne touche en principe pas le secret bancaire suisse, respectivement l'accès aux renseignements bancaires en Suisse. La discussion porte plutôt sur la question de savoir si la Suisse veut accorder aux établissements bancaires étrangers dans leurs relations avec la Suisse un secret bancaire tel qu'il existe en Suisse, ce qui aurait pour conséquence d'étendre le secret bancaire suisse aux établissements bancaires étrangers. Il n'y a apparemment aucune raison de s'écarter du principe de réciprocité et de renoncer dans une large mesure à l'acquisition de renseignements bancaires provenant de l'étranger.

Si l'on veut par contre, à l'instar des arguments qui servent de base au Conseil fédéral, comparer uniquement la situation des contribuables en Suisse, en faisant une distinction entre ceux qui ont des liens avec l'étranger et ceux qui n'en ont pas, on doit alors tenir compte du fait que leur situation est différente à la base (v. let. a ci-dessus). On relèvera aussi à cet égard, que pour les comptes auprès de banques suisses, il est prélevé un impôt anticipé sur les intérêts bonifiés, ce qui n'est souvent pas le cas pour les banques étrangères. Avec cette vision élargie de la question, le principe de l'accès des autorités fiscales suisses aux renseignements bancaires ne se discute pas. La suppression de l'art. 22 al. 6 P-LAAF permet tout au plus de lever partiellement les possibilités restreintes de contrôle fiscal des contribuables avec un lien avec l'étranger.

En outre, c'est seulement sur la base de nos propres demandes d'assistance administrative qu'il sera possible de vérifier si l'Etat étranger remplit pour sa part son obligation de fournir des renseignements bancaires, ce qui lui donne le droit d'en exiger de la Suisse. A l'inverse, les états contractants pourront plus facilement critiquer l'application du système d'assistance administrative suisse, si eux-mêmes ne sont pas tenus d'apporter cette preuve à la Suisse. Sous cet angle aussi, il serait faux que la Suisse s'impose une autolimitation dans ses demandes d'entraide.

Si l'on admet l'utilisation des renseignements bancaires transmis à l'étranger (v. chiffre 1 supra), une ouverture analogue pour les demandes d'assistance administrative suisses apparaît comme un pas supplémentaire logique.

En résumé, nous nous opposons une nouvelle fois à une limitation des demandes d'assistance administrative suisses et nous prononçons en faveur d'une suppression de l'art. 22 al. 6 P-LAAF.

3. Autres remarques sur les dispositions légales en particulier

a) Art. 2

La compétence de l'AFC pour l'application de l'assistance administrative est expressément saluée, car elle permet d'assurer une pratique unifiée.

b) Art. 4 al. 3

Selon l'art. 4 al. 3 P-LAAF la transmission de renseignements concernant des personnes qui, manifestement ne sont pas impliquées dans l'affaire faisant l'objet d'une enquête est exclue. Cette protection de tiers non impliqués répond à une préoccupation majeure des cantons.

c) Art. 6 al. 1

La proposition de renoncer à reprendre l'art. 5 al. 3 let. b OACDI dans la LAAF est approuvée quant au principe. En effet, les conditions qui y figurent résultent pour l'essentiel des clauses d'assistance administrative revues sur la base du standard de l'OCDE, ainsi que des règles contenues dans les protocoles afférents (p. 5 du rapport explicatif).

Cela ne vaut toutefois pas sans autres pour la déclaration de l'Etat requérant selon laquelle il a épuisé au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (art. 5 al. 3 let. b ch. 8 OACDI). Il est vrai que l'Etat requérant doit avoir épuisé tous les moyens internes dont il dispose sans que cela exige un investissement disproportionné pour se procurer le renseignement, avant de requérir l'assistance de l'autre Etat contractant (v. p. 8 du rapport explicatif et la référence au site internet de l'OCDE [n. 12]). Comme cela n'a pas la même signification que d'exiger de l'Etat requérant la production d'une déclaration l'attestant expressément, il convient de reprendre l'art. 5 al. 3 let. b ch. 8 OACDI dans la LAAF. Une telle déclaration est surtout indispensable lorsque la Suisse doit se procurer des renseignements auprès de tiers conformément à l'art. 10 LAAF (v. aussi p. 13 du rapport explicatif). L'art. 6 al. 1 LAAF doit par conséquent être complété comme suit : „De plus, l'Etat étranger doit déclarer qu'il a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne“.

Avant d'accorder l'assistance administrative, l'AFC doit aussi vérifier si les conditions de l'art. 26 al. 3 MC-OCDE sont remplies. Dans certains cas, lorsqu'il s'agit de renseignements qui tombent sous le coup de l'art. 26 al. 5 MC-OCDE, il peut donc être judicieux qu'elle demande à l'Etat requérant de produire une déclaration. Celle-ci doit établir que les mesures administratives requises en Suisse pour se procurer les renseignements sont conformes à ses propres lois et à sa pratique administrative et que sa propre législation permet la recherche d'un tel renseignement dans le cadre d'une procédure administrative ordinaire. La Suisse aurait ainsi l'occasion d'exiger le respect du principe de réciprocité indépendamment de ses propres demandes d'assistance. L'art. 6 al. 1 LAAF devrait par conséquent être encore complété comme suit : „L'AFC peut en outre demander à l'Etat requérant une déclaration selon laquelle les mesures administratives requises correspondent à ses lois et à sa pratique administrative et que sa législation permettrait la recherche du renseignement requis dans le cadre d'une procédure administrative ordinaire“.

d) Art. 7 let. c

Contrairement à l'art. 5 al. 2 let. b et c OACDI, qui cite séparément d'une part le principe reconnu en droit public de la bonne foi et d'autre part les renseignements obtenus par des actes punissables selon le droit suisse, comme cause de refus de l'assistance, l'art. 7 let. c P-LAAF regroupe maintenant ces deux notions. En raison de sa rédaction (... "notamment lorsqu'elle" ...), cette disposition pourrait laisser croire qu'une requête violerait toujours le principe de la bonne foi, dès lors qu'elle porterait sur des renseignements obtenus par des actes punissables en droit suisse. L'art. 7 let. c P-LAAF pourrait toutefois aussi être compris de la manière suivante : les requêtes d'assistance portant sur des renseignements obtenus par des actes punissables ne peuvent être refusées que si l'Etat requérant lui-même viole le principe de la bonne foi. Tel ne serait pas le cas, si les renseignements obtenus par des actes punissables en droit suisse ont été remis spontanément et à titre gracieux à l'Etat requérant. Par contre, il conviendrait de ne pas entrer en matière sur la requête d'assistance, si elle repose sur des données bancaires volées, que l'Etat requérant s'est procuré contre paiement ou en promettant d'autres avantages, voire en menaçant de préjudices. Cette interprétation de l'art. 7 let. c P-LAAF permettrait de lever les doutes s'agissant de la conformité au droit public émis dans le cadre de la procédure de consultation de l'OACDI ; elle devrait être expressément inscrite dans la loi afin d'éviter toute contradiction avec le droit international public.

e) Art. 8 al. 3

La possibilité de se procurer les renseignements tant auprès de la personne concernée qu'auprès du détenteur des renseignements (v. art. 6 al. 1 OACDI) ne se déduit pas sans autres du texte législatif, mais apparaît compatible avec son sens. L'exigence d'un déroulement rapide de la procédure (art. 4 al. 2 P-LAAF) permet d'autant plus de l'admettre. Il faudrait toutefois mentionner ces éléments dans le Message.

f) Art. 8 al. 4

La présence de l'autorité requérante ne devrait a priori être admise que si l'Etat concerné offre de son côté la réciprocité. Du point de vue du détenteur des renseignements et du tiers non concerné, la possibilité pour les autorités requérantes d'assister aux actes de procédure exécutés en Suisse pourrait poser un problème. Il convient en définitive de tenir compte du fait qu'il s'agit d'une nouvelle catégorie de renseignements auxquels l'étranger a accès. Nous demandons dès lors que l'on renonce à une réglementation expresse prévoyant dans des cas exceptionnels la possibilité pour l'Etat requérant de consulter les pièces ou d'assister aux actes de procédure. Cela signifie que la deuxième phrase de l'al. 4 doit être supprimée.

g) Art. 9 al. 3 2^{ème} phrase

Au regard tant du droit suisse que des CDI, le contribuable, respectivement la personne concernée, sont tenus de transmettre tous les renseignements pertinents qui se trouvent en leur possession (p. 12 du rapport explicatif). L'obligation de collaborer de la personne concernée, respectivement du contribuable est capitale pour l'autorité fiscale interne chargée de la taxation et de la perception. Aux termes

de l'art. 9 al. 3 2ème phrase P-LAAF, la personne concernée peut refuser de remettre les renseignements, si elle rend vraisemblable que ceux-ci pourraient être utilisés contre elle dans une procédure pénale pendante ou à venir en Suisse ou à l'étranger. Cette disposition vise manifestement à tenir compte du principe en procédure pénale selon lequel l'accusé ne peut être contraint d'agir à sa charge. Toutefois, la possibilité générale de refuser sa collaboration en faisant référence au risque éventuel d'un élément à sa charge dans le cadre d'une procédure pénale pendante ou à venir en Suisse va au-delà de ce qui est prévu en droit fiscal suisse. En droit suisse, ce principe de procédure pénale ne permet pas de refuser la collaboration, mais garantit que l'exploitation dans le cadre d'une éventuelle procédure pénale (administrative) des renseignements qui doivent être fournis fera l'objet d'une vérification. A cet égard, dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt selon la LIFD, le contribuable est soumis à une obligation totale de collaborer (art. 153 al. 3 LIFD) ; les renseignements fournis en vertu de cette obligation ne peuvent toutefois être utilisés que de manière limitée dans le cadre d'une procédure pénale (v. art. 183 al. 2 1bis LIFD).

Dans la mesure où les renseignements sont requis uniquement pour fixer l'impôt dans l'Etat étranger, il n'existe, selon la pratique en vigueur en Suisse, aucune raison permettant de s'opposer au devoir de collaboration. La Suisse, en tant qu'Etat dont l'assistance est requise, ne peut donc refuser de rechercher auprès de la personne concernée (voir du détenteur) les renseignements définis dans la convention applicable, uniquement au motif que ces renseignements pourraient être utilisés à sa charge dans le cadre d'une procédure pénale (administrative) portant sur l'existence d'un délit fiscal. En relation avec l'aspect exploitation des renseignements, se pose toutefois la question de savoir s'il incombe uniquement à l'Etat requérant de respecter les règles de droit pénal selon la CEDH dans le cadre de sa propre procédure pénale (administrative) ou si la Suisse elle-même peut, respectivement doit, veiller à ce que les renseignements fournis à l'Etat requérant ne puissent pas être utilisés par ce dernier dans la cadre d'une procédure pénale (administrative).

Cette question devrait encore faire l'objet d'un examen plus approfondi et la deuxième phrase de l'al. 3 devrait éventuellement être modifiée, respectivement supprimée.

h) Art. 9 al. 4

La possibilité offerte aux administrations fiscales cantonales de participer à l'exécution des mesures administratives lorsque la personne concernée appartient au cercle de leurs contribuables est favorablement accueillie.

i) Art. 9 al. 5 (nouveau)

Dans la LAAF, l'amende n'est prévue que pour le détenteur de renseignements qui refuse d'apporter sa collaboration. Dans le cadre des obligations en matière de collaboration qui incombent à la personne concernée, il conviendrait également de prévoir une sanction pour celle-ci. En référence aux considérations relatives à l'art. 9 al. 3 il convient dès lors de prévoir dans un nouvel alinéa la menace d'une peine à l'instar de celle prévue pour le détenteur des renseignements (art. 10 al. 4 P-LAAF, v. aussi remarques y relatives).

j) Art. 10 al. 1

Ce sont les administrations cantonales qui appliquent le droit de l'impôt fédéral direct pour imposer l'impôt fédéral direct. De ce fait, l'AFC ne peut pas obtenir de renseignements de tiers s'agissant de la taxation des impôts directs, en s'appuyant sur le droit fiscal suisse. Il serait par conséquent judicieux de formuler la deuxième partie de la première phrase de manière neutre („dans la mesure où ces renseignements peuvent être requis d'un tiers en vertu du droit fiscal suisse ou de la convention applicable“).

k) Art. 10 al. 4

Le passage suivant „... ou à une décision de même nature des instances de recours“ peut être supprimé, car il n'apparaît pas qu'une telle décision puisse être rendue par une instance de recours (étant donné que toutes les décisions portant sur la remise de renseignements sont immédiatement exécutoires et ne peuvent être contestées que dans le cadre de la décision finale).

L'art. 10 al. 4 P-LAAF décrit un état de fait délictueux. Il convient dès lors de relever à ce stade déjà que des règles de procédures spéciales s'appliquent aux décisions fixant des amendes d'ordre (v. remarque ad art. 19 al. 1).

l) Art. 11 al. 1 2ème phrase

Selon le texte en allemand du projet, l'AFC peut demander la remise de l'intégralité du dossier fiscal, alors que selon le texte en français elle ne peut faire que si cela est nécessaire („au besoin“). De l'avis des cantons, la version française est préférable.

Par ailleurs, comme cela a été mentionné dans la consultation sur l'OACDI, nous partons de l'idée que seules des copies et non des documents originaux devront être remis à l'AFC.

m) Art. 11 al. 2

Le fait que le projet prévoit que l'AFC doit communiquer aux administrations fiscales cantonales „l'intégralité de la demande“, à l'instar de ce qui est prévu à l'art. 7 al. 2 OACDI („Elle [l'AFC] communique l'ensemble de la demande d'assistance administrative“) est expressément salué.

n) Art. 13 al. 2 let. c

Il n'apparaît pas clairement, si dans ce contexte, la personne concernée est englobée dans la notion de témoin ou non. Au regard de l'art. 115d al. 2 P-LD, selon lequel la personne concernée peut refuser de coopérer ou de témoigner, il y aurait lieu de répondre par l'affirmative. On ne voit en outre pas quelles raisons justifieraient le fait que le détenteur des renseignements devrait faire l'objet d'un mandat d'amener de la police, mais que la personne y échapperait. Cette mise au point devrait figurer dans le Message.

o) Art. 18 al. 2

Le Conseil fédéral devra aussi régler la question de la répartition des dédommagements qui seront encaissés dans les cas exceptionnels où des frais auront été mis à la charge de la personne concernée ou du détenteur des renseignements. A cet égard, il convient de tenir compte du fait que la requête d'assistance administrative peut selon les cas s'avérer fort coûteuse pour les cantons, raison pour laquelle il serait approprié de prévoir leur participation à un éventuel dédommagement.

p) Art. 19 Principe

Le projet de loi ne prévoit pas de modification de la loi sur le Tribunal fédéral (LTF). Le Tribunal administratif fédéral continue donc à décider en dernière instance. Au vu des arrêts contradictoires émis par le Tribunal administratif fédéral dans l'affaire de l'UBS, la CDF a insisté pour que, par analogie à la disposition de l'article 84 LTF applicable à l'entraide pénale internationale, il soit également possible, dans un cas particulièrement important, de recourir auprès du Tribunal fédéral contre une décision rendue en matière d'assistance administrative internationale. Il n'existe aucun motif, ni en droit ni en fait, de traiter l'assistance administrative et l'entraide judiciaire différemment. Une motion déposée par le Conseil des Etats, a également tenté de faire valoir cet élément fondamental. De l'avis même du Tribunal fédéral, les retards entraînés par une telle procédure sont minimes. Le Tribunal fédéral décide en quelques jours s'il doit exceptionnellement entrer en matière sur le recours ou non et, du point de vue matériel, les arrêts en matière d'entraide pénale internationale sont généralement rendus dans les trois mois. Ce délai est aisément explicable aux autorités étrangères.

q) Art. 19 al. 1

L'art. 19 règle la procédure de recours contre les décisions de l'AFC. En relation avec les décisions d'amendes d'ordre (v. art. 10 al. 4 P-LAAF, ainsi que la proposition d'adjonction d'un al. 5 à l'art. 9, v. supra) se pose la question des règles spéciales de procédure. Au préalable, il convient de relever que dans la procédure d'assistance administrative les principes de la PA sur la procédure pénale administrative de première instance (art. 3 let. c PA) ne s'appliquent pas formellement. De plus, la réglementation de l'art. 19 al. 1 P-LAAF, selon laquelle les décisions incidentes ne peuvent être contestées qu'avec la décision finale, ne s'applique pas aux décisions fixant des amendes d'ordre. L'assistance administrative ne doit pas pouvoir être retardée par le biais d'une contestation de l'amende d'ordre. Les décisions infligeant des amendes d'ordre doivent par conséquent échapper au principe de l'art. 19 al. 1 P-LAAF. La manière dont la procédure de recours pour les décisions infligeant des amendes d'ordre devra être réglée dans le détail devra faire l'objet d'un examen. Une réglementation analogue à celle prévue dans la LIFD pour les infractions aux règles de procédure pourrait être envisagée.

r) Art. 20 al. 3

La première phrase de cette disposition apparaît comme inutilement lourde. L'adjonction suivante : „à condition que l'autorité compétente de l'Etat requis y consente“ constitue une évidence et peut dès lors sans autre être supprimée. Dans la loi sur l'assistance administrative, il n'est pas nécessaire de mettre en avant le fait

que les conditions prévues dans la convention pour l'utilisation des renseignements obtenus à d'autres fins doivent être remplies. L'accord de l'autorité compétente de l'Etat requis fait partie de ces conditions.

s) *Art. 21*

Voir à ce sujet chiffre 1 supra.

t) *Art. 22*

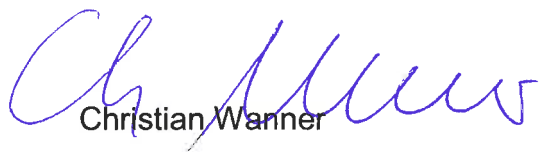
Voir à ce sujet chiffre 2 supra.

En vous remerciant de l'attention que vous portez à notre prise de position, nous vous prions de croire, Madame la Conseillère fédérale, à l'assurance de notre haute considération.

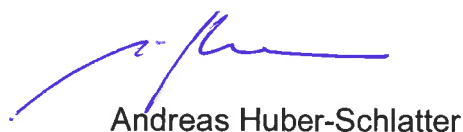
CONFERENCE DES DIRECTRICES ET DES DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES

Le président :

Le secrétaire :



Christian Wanner



Andreas Huber-Schlatter

Copie (par courriel):

- Michael Ambühl, Secrétaire d'Etat de la SFI
- SFI, division droit droit@sif.admin.ch
- Urs Ursprung, directeur de l'AFC
- Directrices et directeurs des finances