



18 décembre 2013

# Entraide judiciaire et entraide administrative en matière fiscale – Egalité de traitement

## Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 08.3244 déposé par le groupe socialiste le 26 mai 2008

<u>Table des matières</u>	<u>Page</u>
1. Introduction .....	2
1.1 Mandat .....	2
1.2 Motifs du retard .....	2
2. Distinction entre l'entraide judiciaire et l'assistance administrative .....	3
3. Entraide judiciaire .....	4
3.1 Entraide judiciaire en vertu de l'EIMP .....	4
3.1.1 Etendue de l'entraide judiciaire en matière fiscale .....	4
3.1.2 Restrictions .....	5
3.2 Modifications prévues dans l'entraide judiciaire .....	5
3.3 Entraide judiciaire sur la base de traités bilatéraux correspondants .....	6
3.4 Egalité de traitement dans l'entraide judiciaire .....	6
4. Assistance administrative .....	7
4.1 Evolutions juridiques internationales en matière d'assistance administrative .....	7
4.1.1 Art. 26 du modèle de convention de l'OCDE (échange de renseignements) .....	7
4.1.2 Commentaires sur l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE .....	9
4.1.3 Modèle de convention de l'ONU .....	10
4.1.4 Art. 27 du modèle de convention de l'OCDE (assistance en matière de recouvrement de l'impôt) .....	10
4.1.5 Rapport de l'OCDE de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable .....	10
4.1.6 Rapport de l'an 2000 sur le secret bancaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE .....	11
4.1.7 Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF) ...	11
4.1.8 Accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'Union européenne .....	11
4.1.9 Convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale .....	13

4.2	Politique suisse en matière de CDI dans le prolongement de ces évolutions juridiques . . .	14
4.2.1	Position historique de la Suisse à l'égard de l'échange de renseignements . . . . .	14
4.2.2	Evolution de la réserve de la Suisse à l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE . . . . .	15
4.3	Politique suisse en matière de conventions depuis le 13 mars 2009 . . . . .	16
4.3.1	Adoption de la norme de l'OCDE . . . . .	16
4.3.2	Mise en œuvre de la norme de l'OCDE . . . . .	16
4.3.3	Pas d'assistance administrative sur la base de données obtenues illégalement . .	16
4.3.4	Examen du respect de la norme de l'OCDE . . . . .	17
5.	Pratique de la Suisse en matière d'assistance administrative avec les USA . . . . .	18
5.1	Dispositions pertinentes . . . . .	19
5.1.1	Convention du 2 octobre 1996 (CDI-US 96) . . . . .	19
5.1.2	Ch. 10 du protocole à la CDI-US 96 . . . . .	19
5.1.3	Ch. 8 du protocole d'accord à la CDI-US 96 . . . . .	20
5.1.4	Accord amiable du 23 janvier 2003 . . . . .	20
5.2	Protocole d'amendement du 23 septembre 2009 . . . . .	20
5.3	Cas particulier de l'UBS . . . . .	21
5.4	Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) du 18 mars 2010 . . . . .	23
5.5	Règlement du différend fiscal entre les banques et les Etats-Unis . . . . .	24
6.	Raisons de la pratique suisse différente s'agissant de l'assistance administrative avant le 13 mars 2009 . . . . .	25
7.	Égalité de traitement d'après la nouvelle politique en matière d'assistance administrative . . . .	26
8.	Évolution de la norme internationale . . . . .	27
ANNEXES:		
A	Postulat 08.3244 du Groupe socialiste du 26 mai 2008 (Entraide judiciaire et entraide administrative en matière fiscale. Egalité de traitement) . . . . .	29
B	Étendue de l'entraide administrative selon les accords bilatéraux conclus par la Suisse (état au 1 <sup>er</sup> novembre 2013) . . . . .	30

## 1. Introduction

### 1.1 Mandat

Le postulat 08.3244 déposé par le groupe socialiste le 26 mai 2008 (entraide judiciaire et entraide administrative en matière fiscale. Egalité de traitement; cf. annexe A) charge le Conseil fédéral de présenter au Parlement un rapport explicatif sur la pratique appliquée par la Suisse en matière d'entraide judiciaire et d'assistance administrative dans les affaires fiscales et de montrer dans quelle mesure elle garantit l'égalité de traitement entre les Etats. Le Conseil fédéral doit également expliquer de quelle façon il entend garantir l'égalité de traitement entre les pays en la matière. Le rapport doit notamment exposer la pratique qui lie la Suisse et les Etats-Unis. Le 3 septembre 2008, le Conseil fédéral a proposé d'accepter le postulat. Celui-ci a été adopté par le Conseil national le 18 mars 2009.

### 1.2 Motifs du retard

Dès 2008 et surtout à partir de 2009, la pression internationale s'est fortement accentuée sur les Etats qui, comme la Suisse, appliquaient une politique d'échange de renseignements restrictive, de sorte que nombre d'entre eux annoncèrent un changement de leur politique

d'accords. La Suisse ne fut pas épargnée par cette évolution: le 13 mars 2009, le Conseil fédéral précisa que la Suisse était disposée à reprendre la norme internationalement reconnue de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière d'assistance administrative dans le domaine fiscal (cf. ch. 4.3.1 ci-après).

La présentation d'un rapport du Conseil fédéral concernant l'entraide judiciaire et l'assistance administrative en matière fiscale n'aurait alors guère été judicieuse, puisqu'il fallait en premier lieu consolider la nouvelle politique suisse d'assistance administrative et prouver ainsi le sérieux des intentions de la Suisse. On peut aujourd'hui affirmer que cette dernière est sur la bonne voie. Jusqu'à présent, elle a arrêté des dispositions d'assistance administrative selon la norme de l'OCDE avec plus de 50 Etats et territoires (cf. annexe B, ch. 1).

## 2. Distinction entre l'entraide judiciaire et l'assistance administrative

Pendant longtemps, la distinction entre l'entraide judiciaire et l'assistance administrative a reposé sur plusieurs critères (autorités judiciaires ou administratives impliquées, autorisation d'appliquer des mesures de contrainte, règles de procédure applicables). Toutefois, ces critères ont petit à petit perdu leur clarté et leur validité générale<sup>1</sup>. Le plus utile à l'heure actuelle semble être de baser la distinction sur la procédure (pénale ou administrative) pour laquelle les preuves et renseignements requis sont utilisés en premier lieu. Cette distinction apparaît comme la plus adaptée, même si le recours, dans des procédures pénales ou civiles, à des renseignements obtenus dans le cadre d'une entraide judiciaire est devenu un sujet nécessitant une réglementation.

### a) Entraide judiciaire (cf. ch. 3 ci-après)

Par entraide judiciaire, on entend la coopération interétatique dans les procédures pénales. La Suisse fournit une entraide judiciaire aux Etats étrangers en vertu de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP)<sup>2</sup> et, le cas échéant, sur la base de traités bilatéraux ou multilatéraux d'entraide judiciaire. En principe, l'EIMP exclut l'entraide judiciaire en cas de délits fiscaux. Dans le cas de l'exception la plus importante toutefois (escroquerie en matière fiscale), une recherche de moyens de preuve peut être demandée pour les impôts et taxes de toute sorte (art. 3, al. 3, let. a, EIMP). Une autre exception concerne les impôts indirects en matière d'importation, d'exportation et de transit de produits (art. 3, al. 3, let. b, EIMP).

### b) Assistance administrative (cf. ch. 4 ci-après)

Par assistance administrative, on entend la coopération internationale dans les procédures administratives – soit en matière fiscale, entre les autorités correspondantes. Les conventions contre les doubles impositions (CDI) et les accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF) que la Suisse conclut avec d'autres Etats et territoires constituent les bases légales de l'assistance administrative dans le domaine de la fiscalité. Ces différents accords définissent les impôts et les buts – uniquement application de la convention ou exécution du droit national (de manière générale ou seulement dans des cas de fraudes ou de fraudes et délits semblables) – pour lesquels cette assistance est accordée.

Dans les relations avec les Etats membres de l'Union européenne (UE), l'art. 10 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant

---

<sup>1</sup> Voir le rapport «Bericht des Bundesamts für Justiz zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden (Amtshilfe, Rechtshilfe, Souveränitätsschutz)» du 14 mars 2011 (disponible qu'en allemand), en particulier les p. 36s.

<sup>2</sup> RS 351.1



des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (accord sur la fiscalité de l'épargne)<sup>3</sup> comporte également des dispositions sur l'assistance administrative. Cet accord oblige la Suisse et tout Etat membre à échanger des renseignements sur les comportements constitutifs de fraude fiscale au regard de la législation de l'Etat requis ou d'une infraction équivalente concernant des revenus couverts par l'accord. En vertu du mémorandum d'entente signé parallèlement, la Suisse et chaque Etat membre de l'UE engage des négociations bilatérales dès la signature de l'accord en vue d'étendre les principes de l'art. 10 à d'autres revenus couverts par une CDI.

Il n'existe actuellement aucune base légale pour fournir l'assistance administrative en matière fiscale aux Etats et territoires qui ne font pas partie de l'UE et avec lesquels la Suisse n'a conclu ni CDI, ni AERF.

A des fins d'exhaustivité, il convient de préciser que l'Accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (accord sur la lutte contre la fraude)<sup>4</sup> prévoit une assistance administrative et une entraide judiciaire (uniquement recherche de moyens de preuve) dans le domaine des impôts indirects, même pour les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôts. Le texte ci-après n'abordera pas davantage cet accord, qui a été ratifié par la Suisse le 23 octobre 2008 et qui s'applique provisoirement depuis le 8 avril 2009 ou une date ultérieure dans les relations avec les Etats membres de l'UE qui l'ont déjà ratifié.

### **3. Entraide judiciaire**

#### **3.1 Entraide judiciaire en vertu de l'EIMP**

##### **3.1.1 Etendue de l'entraide judiciaire en matière fiscale**

L'art. 3, al. 3, EIMP énonce qu'une demande est notamment irrecevable «si la procédure vise un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales [...]» (réserve d'ordre fiscal). Il peut toutefois être donné suite à une demande d'entraide en vertu de la troisième partie de l'EIMP («petite entraide judiciaire» ou «entraide judiciaire accessoire» d'après les art. 63 ss EIMP) si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale ou en vertu de toutes les parties de l'EIMP si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14, al. 4, de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA)<sup>5</sup>.

L'EIMP ne définit pas l'expression «escroquerie en matière fiscale». L'art. 24, al. 1, de l'ordonnance du 24 février 1982 sur l'entraide internationale en matière pénale (OEIMP)<sup>6</sup> renvoie à l'art. 14, al. 2, DPA, qui qualifie cette escroquerie d'attitude astucieuse ayant pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution, un subside ou une autre prestation, ou de porter atteinte d'une autre manière à leurs intérêts pécuniaires.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral,<sup>7</sup> est considéré comme une escroquerie en matière fiscale au sens de l'art. 14, al. 2, DPA un comportement qui trompe astucieusement les

---

<sup>3</sup> RS 0.641.926.81.

<sup>4</sup> RS 0.351.926.81.

<sup>5</sup> RS 313.0.

<sup>6</sup> RS 351.11.

<sup>7</sup> ATF 111 Ib 242, consid. 4b; ATF 115 Ib 68, consid. 3a/bb; ATF 125 II 250, consid. 3a.

autorités fiscales sur les faits déterminants pour quantifier la prétention fiscale en leur remettant une évaluation incorrecte, trop avantageuse pour le contribuable. Cela n'implique pas nécessairement l'utilisation de documents erronés, falsifiés ou au contenu mensonger. Une coopération avec des tiers qui est opaque pour les autorités fiscales peut constituer une escroquerie en la matière si des machinations ou des artifices particuliers sont utilisés ou des constructions mensongères sont mises en place. Enfin, selon les circonstances, passer des faits sous silence peut s'apparenter à une escroquerie en matière fiscale lorsque le dupeur empêche le dupé d'effectuer une éventuelle vérification ou prévoit que ce dernier s'abstiendra de vérifier en raison d'une relation de confiance particulière.

### **3.1.2 Restrictions**

#### **a) Double incrimination**

Les mesures visées à l'art. 63 EIMP, qui impliquent la contrainte prévue par le droit de procédure, ne peuvent être ordonnées en vertu de l'art. 64, al. 1, EIMP que si l'état de fait exposé dans la demande d'entraide judiciaire correspond aux éléments objectifs d'une infraction réprimée par le droit suisse. L'octroi de l'entraide judiciaire repose dès lors sur le principe de la double incrimination, qui pose comme condition que les faits sous-jacents à la demande étrangère soient considérés comme une infraction pénale passible d'une peine privative de liberté s'ils avaient été perpétrés en Suisse. En cas d'impunité de l'acte en Suisse, ces mesures sont admises uniquement dans les cas où elles tendent à disculper la personne poursuivie (art. 64, al. 2, EIMP).

#### **b) Réserve de la spécialité**

L'art. 67, al. 1, EIMP restreint l'utilisation des renseignements et des documents fournis par la Suisse à l'Etat requérant par voie d'entraide. Celui-ci ne peut pas les utiliser aux fins d'investigations ni les produire comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue. En cas d'escroquerie en matière fiscale, les renseignements et les documents peuvent servir à la condamnation pénale de l'auteur, mais pas à sa taxation fiscale.

Les autorités fiscales s'intéressent en premier lieu à la taxation correcte des contribuables et moins à leur poursuite pénale. Les restrictions d'utilisation des informations fournies par la Suisse à des fins fiscales réduisent fortement l'attrait de l'entraide judiciaire pour les autorités fiscales étrangères.

### **3.2 Modifications prévues dans l'entraide judiciaire**

Le 29 mai 2009, le Conseil fédéral a pris une décision de principe visant à adapter le régime de l'entraide judiciaire à l'assistance administrative internationale et à l'étendre aux délits fiscaux à l'aide de traités internationaux. Après avoir constaté que cette voie bilatérale était trop laborieuse et ne répondait pas aux objectifs, le Conseil fédéral a décidé le 29 juin 2011 de modifier les bases légales. Il a chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) d'élaborer un projet de consultation autour de deux mesures législatives: premièrement, la réserve fiscale envers les Etats auxquels la Suisse applique une CDI nouvelle ou révisée comportant une disposition d'assistance administrative selon le modèle de convention de l'OCDE doit être abrogée dans la loi sur l'entraide pénale internationale. Deuxièmement, la Suisse doit reprendre sans réserve fiscale deux protocoles additionnels du Conseil de l'Europe concernant l'entraide judiciaire et l'extradition. Lors de la consultation, le projet de loi s'est surtout heurté à des critiques et à des refus. On lui reprochait principalement d'anticiper la révision du droit pénal fiscal et d'aller au-delà de l'objectif. La majorité des participants à la consultation estimaient que l'extension proposée de la collaboration allait trop loin. Compte tenu des résultats de la consultation, le Conseil fédéral a décidé le 20 février

2013 de geler provisoirement le projet législatif. Il entend l'harmoniser avec la révision du droit pénal fiscal et l'application des recommandations du GAFI sur la lutte contre le blanchiment d'argent, révisées en 2012. Cette procédure permet de coordonner et de régler uniformément la poursuite des délits fiscaux en Suisse et sur le plan international.

### 3.3 Entraide judiciaire sur la base de traités bilatéraux correspondants

La Suisse a conclu des traités bilatéraux d'entraide judiciaire avec plusieurs Etats. Toutefois, ces traités ne portent généralement pas sur les délits de nature fiscale, hormis les exceptions suivantes:

- Traité du 25 mai 1973 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur l'entraide judiciaire en matière pénale<sup>8</sup>.  
En principe, il exclut l'entraide judiciaire lorsqu'il est question de procédures portant sur une violation des prescriptions concernant les impôts, les droits de douane, etc. (art. 2). Cela étant, il prévoit, entre autres, une entraide judiciaire renforcée dans la lutte contre le crime organisé. D'après son art. 7, l'entraide judiciaire est également accordée en cas de simple soustraction d'impôts – en abandonnant le principe de la double incrimination – dans la mesure où la personne physique impliquée dans une procédure américaine concernant la violation des prescriptions relatives à l'impôt fédéral américain sur le revenu est soupçonnée vraisemblablement d'appartenir à l'échelon supérieur d'un groupe de criminels organisés.
- Accord entre la Suisse et l'Italie en vue de compléter la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 et d'en faciliter l'application<sup>9</sup>.  
Son art. II, al. 3, énonce que l'entraide judiciaire est également accordée si la procédure vise des faits qui constituent une escroquerie en matière fiscale telle que définie par le droit de l'Etat requis.
- Dans les accords les plus récents concernant l'entraide judiciaire, les clauses selon lesquelles l'entraide judiciaire peut être accordée en cas d'escroquerie fiscale sont devenues habituelles<sup>10</sup>.

### 3.4 Egalité de traitement dans l'entraide judiciaire

En principe, tout Etat peut demander l'entraide judiciaire de la Suisse en vertu de l'EIMP en cas d'escroquerie en matière fiscale. La seule restriction est l'obligation de réciprocité (cf. art. 8, al. 1, EIMP). Cela signifie que l'Etat requérant accorde, de son côté, la réciprocité et qu'il pourrait donner suite à une demande d'entraide judiciaire analogue de la Suisse. L'EIMP garantit l'égalité de traitement à tous les Etats, sous réserve de cette disposition.

Dans les relations avec les autres Etats, il n'existe aucun outil comparable à celui qui est prévu dans le Traité du 25 mai 1973 sur l'entraide judiciaire en matière pénale conclu avec les Etats-Unis. Cette disposition exceptionnelle s'applique cependant très rarement en matière fiscale, car les personnes visées se limitent à l'échelon supérieur d'un groupe de criminels organisés.

---

<sup>8</sup> RS 0.351.933.6.

<sup>9</sup> RS 0.351.945.41.

<sup>10</sup> Argentine: art. 3, ch. 1, let. c (RS 0.351.915.4); Brésil: art. 3, ch. 1, let. c (RS 0.351.919.81); Canada: art. 3, ch. 1, let. a (RS 0.351.923.2); Equateur: art. 3, ch. 1, let. a (RS 0.351.932.7); Hong Kong: art. 3, ch. 1, let. d (RS 0.351.941.6); Mexique: art. 3, ch. 1, let. c (RS 0.351.956.3); Pérou: art. 4, ch. 1, let. a (RS 0.351.964.1).

## **4. Assistance administrative**

### **4.1 Evolutions juridiques internationales en matière d'assistance administrative**

#### **4.1.1 Art. 26 du modèle de convention de l'OCDE (échange de renseignements)**

##### a) Concept initial de 1963

L'OCDE a publié pour la première fois en 1963 un modèle de convention en vue d'éviter les doubles impositions internationales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Ce modèle comprenait un art. 26 sur l'échange de renseignements, qui prévoyait les dispositions suivantes:

- échange des renseignements requis pour appliquer la convention et la législation interne des Etats contractants relative aux impôts concernés par ladite convention, dans la mesure où l'imposition selon le droit interne n'est pas contraire à la convention;
- obligation de tenir secrets les renseignements échangés et restriction du cercle des personnes y ayant accès aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention (al. 1);
- aucune obligation des Etats contractants de prendre des mesures administratives dérogeant à leur législation et à leur pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant, de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de leur législation ou dans le cadre de leur pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ou de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public (al. 2).

##### b) Version de 1977

La révision de 1977 du modèle de convention de l'OCDE n'a pas modifié l'art. 26 sur le fond. L'al. 1 a été complété pour préciser que l'échange de renseignements n'était pas restreint par l'art. 1 de la convention (personnes visées), indiquant ainsi clairement que des renseignements pouvaient également être échangés sur des personnes domiciliées dans un Etat tiers qui ne sont, par exemple, que partiellement imposables dans l'Etat requérant.

Par ailleurs, le cercle des personnes pouvant accéder aux renseignements reçus a été décrit de manière plus détaillée.

##### c) Révision de l'an 2000

La révision partielle de l'an 2000 a entraîné, sur le fond, une extension significative de l'art. 26 du modèle de convention, puisque l'obligation de fournir une assistance administrative pour appliquer la législation interne ne se limite plus aux seuls impôts faisant l'objet de la convention; l'échange de renseignements porte désormais sur l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature. A cet effet, il est explicitement indiqué que l'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 (personnes visées) et 2 (impôts visés).

##### d) Révision de 2005

L'art. 26 du modèle de convention a été révisé en profondeur en 2005:

- précédemment intégrées à l'al. 1, l'obligation de tenir secrets les renseignements reçus et la description du cercle des personnes qui peuvent y accéder constituent désormais le nouvel al. 2;
- l'ancien al. 2 devient l'al. 3;
- un nouvel al. 4 oblige l'Etat requis à obtenir et à transmettre les renseignements même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales;



- enfin, le nouvel al. 5 précise qu'en aucun cas les dispositions de l'al. 3 (ancien al. 2) – sans égard à la condition de la double incrimination – ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre 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.

e) Révision de 2012

La seule modification dans la formulation de l'art. 26 concerne son al. 2, qui précise désormais que les renseignements reçus par voie d'entraide par l'Etat requérant 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. La Suisse avait proposé cet ajout dès 2009 lors des négociations concernant la révision des CDI existantes ou la conclusion de nouvelles CDI.

La version actuellement en vigueur de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE est donc formulée comme suit<sup>11</sup>:

*« 1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.*

*2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 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) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 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. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. 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.*

*3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation:*

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant;*
- b) 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;*
- c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.*

---

<sup>11</sup> Les langues officielles de l'OCDE sont l'anglais et le français. Il n'existe dès lors aucune version officielle allemande du modèle de convention et de ses commentaires (ceux-ci comprennent les réserves et remarques des différents Etats). Les dispositions de la convention et les réserves de la Suisse concernant l'art. 26 sont donc présentées en anglais dans la version allemande du rapport et en français dans la version française.

4. *Si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à cet article, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales.*

*L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 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.*

5. *En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre 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.»*

La norme internationale actuellement en vigueur repose sur ces dispositions. Elle oblige à un échange de renseignements sur demande vaste sur le plan du contenu. L'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE permet certes un échange automatique ou spontané de renseignements; ces formes de collaboration ne font toutefois pas partie de la norme internationale.

Aucun Etat ne peut se permettre d'émettre une réserve à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, parce que cela pourrait indiquer que l'Etat en question n'est pas disposé à respecter entièrement la norme internationalement reconnue. Il en va de même pour les remarques sur le commentaire de cette disposition.

#### **4.1.2 Commentaires sur l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE**

Chacune des révisions de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE a donné lieu à une modification des commentaires s'y rapportant.

Celle de 2012 a entraîné une révision particulièrement importante des commentaires: elle autorise explicitement les demandes concernant non pas des individus cités nommément avec leur adresse, mais des groupes de contribuables définis selon un modèle de comportement particulier, à condition que la demande ne constitue pas une simple recherche de preuves («pêche aux renseignements»). Pour bien distinguer les demandes concernant des groupes de la pêche aux renseignements, l'OCDE a intégré à ses commentaires des exemples supplémentaires.

Ces modifications ont été adoptées par le Conseil de l'OCDE le 17 juin 2012 et ont depuis lors un caractère obligatoire sur le plan politique pour les pays membres de l'organisation.

Dans le cadre des débats relatifs à la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF)<sup>12</sup>, le Parlement a intégré ce développement en supprimant dans l'art. 4, al. 1, la disposition, encore présente dans le projet, qui visait à restreindre l'assistance administrative aux demandes portant sur des cas particuliers. Les demandes concernant des groupes sur la base d'une CDI en vigueur ou d'un autre accord international qui prévoit un échange de renseignements dans le domaine fiscal (voir art. 1, al. 1, LAAF) sont donc autorisées depuis l'entrée en vigueur de cette loi le 1<sup>er</sup> février 2013.

---

<sup>12</sup> RS 672.5.

### 4.1.3 Modèle de convention de l'ONU

L'ONU a intégré, en octobre 2008, l'essentiel de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE (version 2005) dans son propre modèle de CDI entre pays développés et pays en développement<sup>13</sup>.

A l'exception d'une précision figurant au par. 1 du modèle onusien («*En particulier, l'échange porte sur les renseignements qui seraient utiles à un État contractant pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale.*»), les deux textes s'appuient sur les mêmes normes.

### 4.1.4 Art. 27 du modèle de convention de l'OCDE (assistance en matière de recouvrement de l'impôt)

En janvier 2003, l'OCDE a enrichi son modèle de convention d'un nouvel art. 27 sur l'assistance administrative en matière de recouvrement de l'impôt. Elle précise expressément dans une note de bas de page que dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre le type d'assistance envisagé, ou uniquement dans certains cas, et que par conséquent cet article ne devrait être inclus dans un accord bilatéral que si chacun des États contractants considère qu'il peut accepter d'apporter ce type d'assistance dans le recouvrement des impôts prélevés par l'autre. Cette note de bas de page s'apparentant à une réserve générale, les États qui rejettent tout ou une partie de cette disposition n'ont pas besoin de le formuler explicitement.

La Suisse n'a, jusqu'à présent, inclus de disposition correspondant à cet art. 27 du modèle de convention de l'OCDE dans aucune CDI. Seul l'accord signé avec l'Autriche prévoit une saisie sur salaire pour les créances fiscales exécutoires portant sur les revenus d'une activité salariée exercée en Suisse par des personnes physiques domiciliées en Autriche. Cette assistance en matière de recouvrement est limitée aux cas dans lesquels la personne concernée a pris des mesures pour échapper au paiement de l'impôt et implique que l'Autriche ait épuisé toutes les possibilités de recours aux mesures de sûreté ou d'exécution forcée dont elle dispose légalement.

Au sens large, on peut aussi considérer comme une forme d'assistance en matière de recouvrement l'assistance que la Suisse s'engage, dans le protocole du 27 août 2009, à prêter pour la notification de créances fiscales françaises.

### 4.1.5 Rapport de l'OCDE de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable

Au printemps 1998, l'OCDE a publié un rapport intitulé «Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial» dans lequel elle définit des critères permettant d'identifier les paradis fiscaux ou les aspects dommageables des régimes préférentiels de pays n'étant pas considérés comme des paradis fiscaux. Lors de l'approbation de ce rapport, la Suisse s'est abstenue, signifiant par là qu'elle ne se sentait pas liée par ce document.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ce rapport, l'OCDE a notamment identifié dans ses pays membres un grand nombre de régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables. Pour éviter que le régime fiscal de ses sociétés holding soit définitivement qualifié de dommageable, la Suisse a accepté d'intégrer dans la révision de ses CDI avec des pays membres de l'OCDE une assistance administrative pour l'application du droit national dans le cas de sociétés holding. Cette assistance est toutefois limitée aux renseignements que les autorités fiscales possèdent ou sont censées posséder. Toute mesure de contrainte visant à les obtenir est exclue.

---

<sup>13</sup> [www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_Update.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

#### **4.1.6 Rapport de l'an 2000 sur le secret bancaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE**

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié en 2000 un rapport intitulé «Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales». Ce rapport, tout en reconnaissant l'importance du respect de la vie privée, signale que le secret bancaire est utilisé à des fins illicites. Ses auteurs étaient néanmoins conscients du fait que ce qu'ils présentent comme la solution idéale (l'accès illimité aux renseignements bancaires à des fins fiscales, et donc la communication de tels renseignements et leur transmission aux autorités fiscales d'autres Etats), constituait à l'époque un objectif politiquement irréaliste. Aussi le rapport ne contient-il aucune recommandation contraignante sur le plan politique, se contentant d'inviter les pays membres à examiner leur législation et leurs pratiques administratives sur trois points précis, et à les modifier dans la mesure du possible. L'un de ces points concerne l'amélioration de l'échange de renseignements dans le cas de fraude.

A cet égard, le Comité des affaires fiscales fait remarquer que la définition du terme de fraude fiscale est très variable d'un pays à l'autre, et que le principe de «double incrimination» est un obstacle à l'échange de renseignements entre deux pays ayant des conceptions très divergentes de la fraude fiscale. Le Comité des affaires fiscales annonce dans le rapport son intention d'examiner la définition de la fraude fiscale dans les différents pays et d'œuvrer en faveur de l'adoption d'une définition commune. Cet objectif n'a pas été atteint à ce jour.

La Suisse a approuvé ce rapport, manifestant par là qu'elle était disposée à examiner sa politique en matière d'assistance administrative en cas de fraude et à la modifier dans la mesure du possible. Elle a par la suite conçu une nouvelle clause d'assistance administrative, laquelle prévoit, dans le strict respect du principe de double incrimination, l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale avérée, y compris pour l'application du droit national. L'idée est la suivante: accorder une assistance administrative aux autres Etats contractants à chaque fois que – et uniquement si – ces Etats sont fondés à demander les renseignements en question en vertu de l'EIMP. Cela permet d'éviter aux autorités fiscales d'un Etat contractant de prendre la mesure insatisfaisante de l'obtention par la voie de l'entraide judiciaire de renseignements et de documents dont l'utilisation leur est interdite à des fins de taxation (cf. ch. 3.1.2, let. b, ci-dessus).

#### **4.1.7 Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF)**

En 2002, le groupe de travail chargé de l'échange efficace de renseignements dans le cadre du forum mondial de l'OCDE a élaboré un modèle d'AERF limité à l'échange de renseignements, permettant aux Etats et aux juridictions ne souhaitant pas conclure entre eux de CDI de convenir d'une assistance administrative en matière fiscale correspondant matériellement à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE.

A ce jour, la Suisse a négocié un tel AERF avec 5 Etats et juridictions (cf. annexe B, point 1.2).

#### **4.1.8 Accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'Union européenne**

En 2003, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts<sup>14</sup> dans le but de permettre l'imposition des intérêts versés dans un Etat membre à des personnes physiques

---

<sup>14</sup> Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JO. L 157 du 26 juin 2003, p. 38; modifiée en dernier lieu par la directive 2006/98/CE, JO. L 363 du 20 décembre 2006, p. 129.

résidant dans un autre Etat membre. Pour éviter que des contribuables de l'Union ne contour-

nent cette directive en investissant dans des places financières tierces, l'UE a décidé d'inclure dans son système de fiscalité de l'épargne les territoires dépendants ou associés de la Grande-Bretagne et des Pays-Bas, de même que la Suisse et d'autres Etats tiers (Etats-Unis, Liechtenstein, Andorre, Monaco et Saint-Marin). La fiscalité européenne de l'épargne repose, sous sa forme actuelle, sur le modèle dit de la coexistence entre échange automatique de renseignements et retenue d'impôt. Tous les Etats membres ont adopté le système de l'échange automatique de renseignements – la Belgique en dernier<sup>15</sup> –, à l'exception du Luxembourg et de l'Autriche, lesquels ne devront s'y soumettre que lorsque les Etats tiers mentionnés plus haut se seront engagés à pratiquer l'échange de renseignements sur demande au titre de l'assistance administrative fiscale, conformément au modèle de convention de l'OCDE. La Directive européenne a donc pour but ultime l'instauration d'un système uniforme, qui implique l'abandon de la coexistence avec l'imposition à la source.

Préalablement aux négociations proprement dites, la Suisse avait déjà fait savoir qu'elle ne voulait pas favoriser le contournement des directives prévues par l'UE et qu'elle était, par conséquent, prête à introduire des mesures équivalentes. Elle a aussi tenu à préciser qu'en raison du secret bancaire, elle n'était pas disposée à participer – même après une période de transition – à un échange automatique de renseignements sur les revenus de l'épargne provenant d'investisseurs privés.

Les négociations ont abouti à l'accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts<sup>16</sup>. Cet accord est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005.

Son article 10 engage la Suisse et chacun des Etats membres à échanger des renseignements sur les comportements constitutifs de fraude fiscale au regard de la législation de l'Etat requis, ou d'une infraction équivalente concernant des revenus couverts par l'accord. Par «infraction équivalente», on entend uniquement une infraction du même degré de gravité que dans le cas de la fraude fiscale au regard de la législation de l'Etat requis.

Au ch. 2 du mémorandum d'entente complétant l'accord, la Suisse et chacun des Etats membres se sont engagés à entreprendre, dès la signature de l'accord, des négociations bilatérales en vue d'inclure dans leurs CDI un échange de renseignements sur demande concernant tous les cas de fraude fiscale au regard de la législation de l'Etat requis ou les infractions équivalentes, et de définir les catégories de cas constituant des «infractions équivalentes» au regard de la procédure d'imposition appliquée par ces Etats.

Des telles négociations ont eu lieu par la suite avec plusieurs Etats de l'UE, entraînant la modification des dispositions sur l'assistance administrative dans les conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, l'Espagne, la Finlande et la Grande-Bretagne. Cet article 10 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne est devancé par l'assistance administrative approfondie instaurée par la Suisse conformément à la norme de l'OCDE (cf. point 4.3 ci-dessous).

Cela fait plusieurs années que la Commission européenne débat de la révision de la directive 2003/48/CE, dite «directive épargne», le but étant de combler les lacunes existantes (par exemple, la possibilité de contourner la directive en intercalant des personnes morales). Il est par ailleurs question d'étendre la notion d'intérêts à d'autres instruments financiers générant un rendement équivalent à des intérêts. La nouvelle mouture de la directive est au point mais n'a pas encore été adoptée. Le Conseil Ecofin a toutefois approuvé le 14 mai 2013 un mandat visant à engager des négociations avec la Suisse,

---

<sup>15</sup> La Belgique est passée à l'échange automatique de renseignements le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

<sup>16</sup> RS 0.641.926.81

Andorre, le Liechtenstein, Monaco et Saint-Marin afin d'aligner les accords sur la fiscalité de l'épargne conclus avec ces Etats sur la révision prévue de la directive. Le Conseil fédéral a adopté le 9 octobre 2013 un projet de mandat dans ce sens. Il adoptera le mandat définitif après consultation des commissions parlementaires compétentes et des cantons.

#### **4.1.9 Convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale**

Ce traité STE n° 127 du 25 janvier 1988<sup>17</sup> élaboré conjointement par l'OCDE et par le Conseil de l'Europe, ouvert à la signature des Etats membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE, postule une coopération très étendue en matière fiscale. Il a pour objet non seulement l'échange de renseignements sur demande, mais aussi l'échange spontané de renseignements au sujet de toutes les formes d'impôts. Chaque Etat a toutefois la possibilité d'exclure certains impôts de son champ d'application (à l'exception des impôts sur le revenu, sur le bénéfice et sur la fortune). Le traité prévoit aussi la possibilité de l'échange automatique de renseignements, sous réserve que les Etats concernés en aient déterminé les modalités d'un commun accord. La coopération porte en outre sur les domaines suivants, chacun pouvant être exclu par des réserves: contrôles fiscaux simultanés, participation à des contrôles fiscaux à l'étranger, assistance mutuelle en vue du recouvrement des créances fiscales et notification de documents officiels d'un autre Etat.

Avant l'adoption par la Suisse de la norme définie dans l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE le 13 mars 2009, les obligations découlant de la STE n°127 pour les Etats signataires allaient beaucoup plus loin que la politique suisse de l'époque en matière d'assistance administrative. C'est la raison pour laquelle le Conseil fédéral a refusé à plusieurs reprises de signer et de ratifier ce texte.

La convention a subi une révision partielle le 27 mai 2010<sup>18</sup>, dans le but tout d'abord d'adapter les parties du texte qui ne l'étaient pas encore à la norme de l'OCDE en vigueur, en y intégrant en particulier les al. 4 et 5 de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE. Autre changement, elle prévoit désormais une rétroactivité d'au moins trois ans pour les délits fiscaux intentionnels. Enfin, elle a été ouverte à la signature de pays non membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe. Le protocole d'amendement est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2011.

Les pays non membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe ne peuvent signer la convention que sous sa forme amendée par le protocole de 2010. Les pays membres de l'OCDE ou du Conseil de l'Europe peuvent, en revanche, toujours adhérer à la version de 1988. Cette possibilité est toutefois purement théorique, car la version de 1988 diverge sur certains points de la norme reconnue au niveau international.

La convention a gagné en importance depuis que le G20 et l'OCDE encouragent les pays à y adhérer. Le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales, chargé de vérifier l'application de la norme internationale (cf. point 4.3.4), considère lui aussi l'adhésion à la convention comme un moyen efficace de se doter rapidement d'une base juridique permettant un échange de renseignements conforme à la norme avec un grand nombre d'Etats.

Lorsqu'en mai 2013 le Luxembourg, l'Autriche et Singapour, trois Etats qui appliquaient jusqu'alors une politique analogue à celle de la Suisse en matière d'assistance administrative, ont signé la convention, il est devenu clair que les pressions sur la Suisse s'intensifieraient si elle n'obtempérait pas à son tour. Le Conseil fédéral a par conséquent

---

<sup>17</sup> Cf. <http://www.conventions.coe.int/treaty/fr/Treaties/Html/127.htm>

<sup>18</sup> Le protocole d'amendement a été publié dans la Série des Traités du Conseil de l'Europe sous le numéro 208.

approuvé la signature de cette convention le 9 octobre 2013 et chargé le DFF de préparer un projet destiné à la consultation. La Suisse a signé la convention révisée le 15 octobre 2013. Dans sa version amendée, la convention a été ratifiée par 30 Etats<sup>19</sup> et signée par 28 autres<sup>20</sup> (situation au 1<sup>er</sup> novembre 2013).

## **4.2 Politique suisse en matière de CDI dans le prolongement de ces évolutions juridiques**

### **4.2.1 Position historique de la Suisse à l'égard de l'échange de renseignements**

La Suisse a toujours considéré que l'unique but d'une CDI était d'éviter les doubles impositions internationales. En signant une CDI, tout Etat s'engage à assister le cocontractant dans l'application des dispositions de la convention («pacta sunt servanda»). Il tombe donc sous le sens que la Suisse est tenue d'échanger les renseignements indispensables à la bonne application de l'accord ou pour éviter tout détournement des termes de l'accord, même si cette obligation n'y est pas expressément formulée.

C'est la raison pour laquelle pendant des décennies, la Suisse s'est abstenue, par principe, d'intégrer toute clause d'assistance administrative dans ses CDI. Elle n'était disposée à déroger à ce principe que dans ses accords avec des pays membres de l'OCDE, pour autant que l'autre Etat contractant y fût expressément. Sur le plan matériel cela ne changeait rien, car cette «petite clause d'assistance administrative» oblige uniquement les cocontractants à échanger des renseignements qu'ils sont de toute façon contraints de fournir dans le cadre de l'application de la convention.

Seule la convention de 1951 avec les Etats-Unis contenait une clause d'assistance élargie prévoyant que les Etats parties échangeraient les renseignements qui sont nécessaires à la prévention de la fraude fiscale et des délits semblables en relation avec l'un des impôts visés par la convention (cf. point 5 ci-après).

La Suisse, considérant que l'échange de renseignements en vue d'exécuter le droit fiscal interne postulé dans l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE de 1963 (cf. point 4.1.1, let. a) allait trop loin, a fait une réserve expresse à cet article. Si les termes de la réserve suisse ont été remaniés plusieurs fois au fil du temps, elle n'a pas changé sur le fond, du moins jusqu'à la modification de 2005 (cf. point 4.2.2, let. c ci-après).

La formulation initiale de la réserve de la Suisse est celle qui éclaire le mieux ce qui fut longtemps sa position, quoiqu'on ne puisse pas en déduire la concession faite aux pays de l'OCDE et évoquée plus haut (inclusion d'une petite clause d'assistance administrative).

*«Pour la Suisse, le but d'une convention de double imposition consiste à éviter les doubles impositions internationales; les renseignements nécessaires à une application régulière et propres à empêcher l'utilisation abusive d'une convention peuvent déjà être échangés dans le cadre des dispositions existantes concernant la procédure amiable, la réduction des impôts perçus par voie de retenue à la source, etc. Pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la Convention, que l'échange des renseignements qui sont nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la Convention. En conséquence, la Suisse oppose une réserve expresse à l'article concernant l'échange de renseignements.»*

<sup>19</sup> Albanie, Argentine, Australie, Belize, Corée du Sud, Costa Rica, Danemark, Espagne, Finlande, France, Géorgie, Ghana, Grande-Bretagne, Grèce, Inde, Irlande, Islande, Italie, Japon, Malte, Mexique, Moldavie, Norvège, Pays-Bas, Pologne, Slovaquie, Suède, République tchèque, Tunisie et Ukraine.

<sup>20</sup> Afrique du Sud, Allemagne, Arabie saoudite, Autriche, Belgique, Brésil, Canada, Chili, Chine, Colombie, Croatie, Estonie, Etats-Unis, Guatemala, Indonésie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Maroc, Nigeria, Nouvelle-Zélande, Portugal, Roumanie, Russie, Singapour, Slovaquie, Suisse et Turquie.





#### 4.2.2 Evolution de la réserve de la Suisse à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE

##### a) Modification de 1994

En 1994, dans le cadre d'une révision partielle de son modèle de convention, l'OCDE a souhaité supprimer dans les réserves toute forme de justification et d'explication. Elle a donc demandé à la Suisse de modifier sa réserve, d'où la reformulation suivante:

*«La Suisse réserve sa position à l'égard de cet article. A l'occasion de négociations avec les autres pays Membres, la Suisse proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention.»*

Cette formulation montre que la Suisse était prête, de façon générale, à intégrer dans ses conventions avec des pays membres de l'OCDE une petite clause d'assistance administrative, même si l'Etat cocontractant n'y tenait pas expressément. Elle l'avait d'ailleurs déjà fait à titre exceptionnel pour des conventions conclues avec des pays non membres de l'OCDE, faute de quoi ces conventions n'auraient jamais vu le jour (conventions avec la Chine et l'Inde).

##### b) Modification de 1997

En 1997, la Suisse fut invitée à modifier une nouvelle fois sa réserve pour ne pas donner l'impression qu'elle traitait différemment les pays membres des pays non membres de l'OCDE. En voici le résultat:

*«La Suisse réserve sa position à l'égard de cet article. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention.»*

Cette formulation reflète le fait que la Suisse avait progressivement cessé, dès le début des années 1990, de réserver un traitement privilégié - que du reste rien ne justifiait - aux pays membres de l'OCDE, acceptant d'intégrer dans ses négociations avec des pays non membres une clause d'assistance administrative bornée à l'échange des renseignements nécessaires à la bonne application de la convention.

##### c) Modification de 2005

La Suisse ayant approuvé le rapport 2000 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sur l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, elle a modifié sa politique en matière d'assistance administrative en cas de fraude, ce qui a rendu nécessaire un nouveau remaniement de ses réserves à l'art. 26 du modèle d'accord de l'OCDE. Cette réserve était désormais formulées ainsi:

*«La Suisse réserve sa position à l'égard des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux états contractants.»*

La Suisse manifeste ainsi qu'elle reste fondamentalement opposée à l'assistance administrative en vue d'exécuter le droit interne, mais qu'elle est prête à déroger à ce principe en cas de fraude fiscale.

La réserve suisse ne mentionne pas ici l'engagement de la Suisse à fournir une assistance administrative dans le cas des sociétés holding (cf. point 4.1.5), omission volontaire visant à éviter toute distinction entre pays membres et non membres de l'OCDE (telle qu'elle existait entre 1994 et 1997).

### **4.3 Politique suisse en matière de conventions depuis le 13 mars 2009**

#### **4.3.1 Adoption de la norme de l'OCDE**

Compte tenu de l'évolution du contexte international et des pressions exercées par le G20, le Conseil fédéral a décidé le 13 mars 2009 que la Suisse allait, dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, adopter la norme définie à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE tel qu'elle est reproduite au point 4.1.1, let. d, et retirer sa réserve à son égard. Ce changement de cap devait se traduire par une adaptation des CDI suisses.

A cette occasion, le Conseil fédéral a défini les éléments-clés de cette nouvelle politique, notamment sa restriction à l'échange de renseignements sur demande et aux impôts visés par les CDI, le refus de la «pêche aux renseignements» et de tout effet rétroactif, de même que le respect des droits des personnes concernées. Il a en outre émis le souhait que les négociations soient l'occasion, dans la mesure du possible et du raisonnable, d'améliorer d'autres aspects des conventions.

#### **4.3.2 Mise en œuvre de la norme de l'OCDE**

A la demande du G20, l'OCDE a dressé début avril 2009 une liste noire des Etats et des juridictions n'ayant pas encore adopté la norme de l'OCDE et une liste grise de ceux qui, s'étant déclarés favorables à cette norme, ne l'avaient pas encore substantiellement mise en œuvre. Une mise en œuvre substantielle impliquait d'avoir transposé la norme dans un minimum de douze conventions bilatérales. Ces listes ont été mises à jour périodiquement au fur et à mesure des efforts consentis par les différents pays. La Suisse figurait initialement sur la liste grise. Ayant signé en septembre 2009 la douzième CDI contenant une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE, elle a pu en sortir juste avant le sommet du G20 du 25 septembre 2009 à Pittsburgh.

Depuis lors, elle a mené à bien des négociations pour intégrer une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE dans ses CDI avec plus de 50 Etats et territoires, dont 28 pays de l'OCDE (cf. annexe B, ch. 1), en respectant autant que possible les éléments-clés définis par le Conseil fédéral. Elle a dû faire quelques concessions quant à la restriction aux impôts visés par la convention (conventions avec l'Allemagne, l'Australie, la Belgique, la Bulgarie, la Chine, l'Espagne, la France, la Grande-Bretagne, la Hongrie, le Japon, les Pays-Bas, la Pologne, la République tchèque, la Roumanie et la Suède) et quant à la date d'entrée en vigueur (date antérieure au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole d'amendement ou de la convention [interdiction de la rétroactivité]; conventions avec l'Allemagne, la Corée du Sud, les Etats-Unis, la France, l'Inde, les Pays-Bas, la Slovaquie et la Suède).

La Suisse poursuit sans relâche ses efforts pour intégrer une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE dans ses conventions existantes et nouvelles.

#### **4.3.3 Pas d'assistance administrative sur la base de données obtenues illégalement**

Vers la fin 2009 et en 2010 ont éclaté plusieurs affaires concernant des données bancaires qui, ayant été obtenues par violation du secret bancaire suisse, ont été proposées à des autorités fiscales étrangères, et pour certaines achetées par elles. La Suisse ne peut empêcher aucun pays d'utiliser des données obtenues illégalement pour taxer ses contribuables. Mais elle considère qu'un pays violerait le principe de la bonne foi énoncé dans la Convention de Vienne sur le droit des traités<sup>21</sup> s'il demandait à la Suisse une assistance administrative fondée sur des renseignements volés.

---

<sup>21</sup> RS 0.111

Dans le cadre de l'examen des dix premières conventions contenant une clause d'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE (conventions avec l'Autriche, le Danemark, les Etats-Unis, la Finlande, la France, la Grande-Bretagne, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège et le Qatar), les arrêtés fédéraux correspondants ont été complétés par un art. 3. Il y est précisé que le Conseil fédéral déclare au gouvernement de l'autre pays contractant que la Suisse n'accorde pas l'assistance administrative en matière fiscale lorsque la demande d'assistance se fonde sur des données obtenues illégalement. Le Conseil fédéral demandera en tel cas l'entraide judiciaire et s'applique à obtenir une déclaration correspondante de la part du gouvernement de l'autre pays contractant. Le 17 février 2010, la CPE du Conseil des Etats déposait la motion 10.3013 (Futures conventions de double imposition. Ne pas accorder l'entraide administrative lorsque les données ont été obtenues illégalement), qui poursuit le même but. Cette motion a été transmise par la suite. Par ailleurs, un accord a été conclu avec la France quant aux données bancaires volées à la filiale genevoise de HSBC. La France ne se fondera pas sur ces données pour adresser une demande d'assistance administrative à la Suisse, et elle préviendra la Suisse si elle communique ces données à d'autres pays au titre de l'assistance administrative.

Depuis le dépôt de la motion 10.3013, l'Administration fédérale des contributions (AFC) ou le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI) ont régulièrement signalé, lors de négociations, à la délégation de l'autre pays que la Suisse n'accorde pas l'assistance administrative lorsque la demande d'assistance se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Ce principe est également énoncé à l'art. 7, let. c, LAAF.

Toutefois, plusieurs pays ayant obtenu des données bancaires volées, non par l'achat d'un CD mais d'un autre pays par la voie de l'assistance administrative, ont montré qu'ils n'étaient pas prêts à accepter la position de la Suisse (l'Inde et l'Espagne, notamment). Ils estiment qu'on ne peut pas leur reprocher d'avoir violé le principe de la bonne foi et n'excluent pas de prendre des sanctions à l'encontre de la Suisse si elle campe sur ses positions. Le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales (Forum mondial) a dû examiner la compatibilité de cette position suisse avec la norme.

#### **4.3.4 Examen du respect de la norme de l'OCDE**

Le Forum mondial, qui comptait au 1<sup>er</sup> novembre 2013 120 pays ou territoires membres, est chargé de vérifier que ses membres, de même que d'autres juridictions considérées comme des places financières, respectent la norme de l'OCDE. L'examen comporte deux phases: une évaluation du dispositif législatif et réglementaire (phase 1) et une évaluation de l'application concrète de la norme (phase 2).

La phase 1 de l'examen de la Suisse a débuté à l'automne 2010. Dès la fin janvier 2011, il est apparu que le Forum mondial considérait les exigences relatives à l'identification des personnes concernées et du détenteur des renseignements qui figuraient dans les CDI conclues par la Suisse sur la base de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE comme trop restrictives et incompatibles avec la norme internationale.

Aussi le Conseil fédéral a-t-il décidé le 13 février 2011 qu'il fallait donner suite à une demande d'assistance administrative fondée sur une CDI contenant une clause d'échange de renseignements conforme à l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, s'il en ressort qu'il ne s'agit pas d'une «pêche aux renseignements», et que l'Etat requérant:

- identifie le contribuable, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse, et
- indique, dans la mesure où il en a connaissance, le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements.

Cette modification a pu être directement intégrée aux CDI avec l'Allemagne, le Canada, la Grèce, l'Inde, le Japon, le Kazakhstan, les Pays-Bas, la Pologne, la Turquie et l'Uruguay, qui se trouvaient alors au stade de la procédure d'approbation parlementaire. Le Conseil fédéral avait demandé pour ce faire d'habiliter le DFF à convenir dans un cadre bilatéral avec les Etats dont la CDI en était dépourvue une clause «anti-frustration» d'après laquelle les conditions auxquelles une demande d'assistance doit répondre ne font pas obstacle à un échange efficace de renseignements. Le Conseil fédéral a aussi décidé qu'il fallait donner suite à une demande d'assistance administrative ne relevant pas de la «pêche aux renseignements» lorsque le contribuable est identifié au moyen d'autres éléments que son nom et son adresse et lorsque l'Etat requérant n'indique ni le nom ni l'adresse du détenteur présumé des renseignements parce qu'il les ignore. Il a demandé que l'AFC soit habilitée à œuvrer en faveur de la reconnaissance mutuelle de cette interprétation. L'Assemblée fédérale suisse a approuvé dans ce sens les arrêtés fédéraux relatifs à ces dix conventions le 17 juin 2011. Toutes sont entrées en vigueur depuis, à l'exception de celle avec le Kazakhstan.

Le Conseil fédéral a par ailleurs approuvé le 6 avril 2011 un message sur le complément aux CDI avec l'Autriche, le Danemark, les Etats-Unis, la Finlande, la France, la Grande-Bretagne, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège et le Qatar approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010, visant à les mettre elles aussi en conformité avec la norme internationale au point de vue de l'interprétation. L'Assemblée fédérale a approuvé ces amendements concernant neuf de ces dix CDI le 23 décembre 2011, et concernant celle avec les Etats-Unis le 16 mars 2012.

Le Conseil fédéral a chargé l'AFC d'appliquer les mêmes principes aux négociations futures et en cours.

La phase 1 de l'examen de la Suisse par le Forum mondial a pris fin le 1<sup>er</sup> juin 2011 avec l'adoption du rapport d'examen par les pairs.

A son issue, le Forum mondial maintenait que l'interprétation suisse initiale des nouvelles clauses d'assistance administratives négociées jusque-là était trop restrictive. Prenant acte, notamment, de la réaction immédiate et efficace de la Suisse du 13 février 2011, il acceptait toutefois de l'admettre à la phase 2 de l'examen par les pairs, sous réserve qu'elle mette rapidement en conformité avec la norme internationale un nombre significatif de conventions.

Il lui enjoignait aussi de conclure une clause d'assistance administrative conforme à la norme internationale avec tous les «partenaires pertinents», c'est-à-dire les Etats et les juridictions qui en manifesteraient le souhait. Cela signifie que la Suisse est tenue de conclure un AERF y compris avec des Etats et des territoires avec lesquels elle n'a aucun intérêt à signer une CDI.

La Suisse a suivi cette recommandation du Forum mondial et a inscrit dans l'art. 1, al. 1, LAAF que cette loi règle l'exécution de l'assistance administrative fondée non seulement sur les CDI mais aussi sur d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Les AERF relèvent de cette deuxième catégorie.

Par contre, l'exigence formulée par le Forum mondial à la Suisse de prévoir des exceptions à l'obligation dans des cas justifiés (urgence particulière, risque de compromettre le résultat de l'enquête), de notifier la personne concernée et de l'autoriser à participer à la procédure, avant que les renseignements demandés soient transmis à l'Etat requérant, n'est pas pertinente en ce qui concerne la question de l'égalité de traitement de tous les Etats en matière d'assistance administrative.

## **5. Pratique de la Suisse en matière d'assistance administrative avec les USA**

Le postulat demande expressément une présentation de la pratique de la Suisse en matière d'assistance administrative et d'entraide judiciaire avec les Etats-Unis. La présentation

suyvante se limite à l'assistance administrative, parce qu'en matière d'entraide judiciaire, il n'y a pas de différence de traitement entre les Etats, en vertu de l'EIMP, et que le traité sur l'entraide judiciaire du 25 mai 1973 n'a pratiquement pas d'importance en matière de fiscalité (cf. ch. 3.3 et 3.4).

## 5.1 Dispositions pertinentes

### 5.1.1 Convention du 2 octobre 1996 (CDI-US 96)<sup>22</sup>

Déjà l'art XVI, par. 1, de l'ancienne convention américano-suisse du 24 mai 1951 (ci-après CDI-US 51)<sup>23</sup> prévoyait que les autorités compétentes des Etats contractants échangeaient les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants leur permettent d'obtenir) nécessaires à l'exécution des dispositions de cette convention ou pour prévenir des délits de fraude et des délits semblables portant sur l'un des impôts visés par la convention.

Cette disposition a été reprise dans ses grandes lignes à l'art. 26, par. 1, CDI-US 96:

*«1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente Convention. Dans les cas de fraude fiscale, (a) l'échange de renseignements n'est pas limité par l'art. 1 (Personnes visées) et (b) s'il est expressément demandé par l'autorité compétente d'un Etat contractant, l'autorité compétente de l'autre Etat contractant fournira les renseignements conformément au présent article sous forme de copie authentique des données ou documents originaux non modifiés. [...]»*

Par rapport à la CDI-US 51 et contrairement à des demandes américaines plus étendues, l'échange de renseignements n'a été élargi matériellement que sur un point: en cas de fraude fiscale, les renseignements portant sur des non-résidents doivent également être échangés (2<sup>e</sup> phrase, let. a). De plus, il est prévu dorénavant que, sur demande expresse, l'Etat requis doit transmettre les renseignements sous une certaine forme (let. b). Ce deuxième point tient compte d'une demande américaine justifiée car, sous la forme habituelle d'un rapport officiel selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la CDI-US 51, les renseignements échangés n'étaient pas admis comme preuve en vertu du principe d'immédiateté propre au droit de procédure américain et les informations qu'ils contenaient n'étaient donc pas exploitables dans une procédure judiciaire aux Etats-Unis.

### 5.1.2 Ch. 10 du protocole à la CDI-US 96<sup>24</sup>

La notion de «fraude fiscale» a été précisée au ch. 10 du protocole à la CDI-US 96 de la manière suivante:

*«Il est entendu que l'expression «fraude fiscale» désigne une attitude frauduleuse qui a pour effet, ou qui vise, une soustraction illégale et importante d'un montant d'impôt dû à un Etat contractant.*

*Une attitude frauduleuse est réalisée lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser dans le dessein de tromper les autorités fiscales des titres faux ou falsifiés (p. ex. une double comptabilité, de fausses factures, un bilan ou un compte de pertes et profits au contenu incorrect, des commandes fictives ou en règle générale d'autres moyens de preuves falsifiés) ou une construction mensongère. Il est entendu que cette énumération est exemplaire et non exhaustive. L'expression «fraude fiscale» peut également comprendre des agissements qui, au moment de la présentation de la*

---

<sup>22</sup> RS 0.672.933.61.

<sup>23</sup> RO 1951 892.

<sup>24</sup> FF 2010 247.

*demande, représentent des comportements délictueux à l'égard desquels l'Etat contractant requis peut obtenir des renseignements conformément à sa législation et à sa pratique administrative.*

*Il est entendu que pour déterminer si une escroquerie fiscale est réalisée dans un cas impliquant l'exercice effectif d'une profession libérale ou d'une activité industrielle ou commerciale (y compris une profession ou une activité industrielle ou commerciale exercée par une entreprise individuelle, une société de personnes ou une entreprise semblable), l'Etat requis présume que les exigences légales de l'Etat requérant concernant la tenue des livres comptables sont les exigences légales de l'Etat requis.»*

Cette description reflète la jurisprudence relative à l'EIMP développée par le Tribunal fédéral (cf. ch. 3.1.1).

### **5.1.3 Ch. 8 du protocole d'accord à la CDI-US 96**

Le protocole d'accord signé le 2 octobre 1996 en même temps que la CDI-US 96 et que son protocole précise à la let. a) du ch. 8 que la définition de la fraude fiscale est également applicable lorsqu'un Etat contractant est contraint de recourir à l'entraide judiciaire (il y a concordance puisque la définition du ch. 10 du protocole est déduite de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'EIMP).

La let. d) confirme que le secret bancaire suisse n'empêche pas, dans les cas de fraude fiscale, de recueillir et de transmettre des moyens de preuve documentés aux Etats-Unis.

Ces dispositions n'étendent pas le champ d'application matériel de l'échange de renseignements.

### **5.1.4 Accord amiable du 23 janvier 2003**

Le 23 janvier 2003, les autorités compétentes des deux Etats ont signé un accord sur l'application de l'art. 26 CDI-US 96. Les critères d'interprétation de la notion de fraude et de délits semblables y sont définis et explicités sur la base de 14 exemples présentés dans une annexe. Ils décrivent en majorité des faits qui doivent être qualifiés d'escroquerie fiscale selon la jurisprudence du Tribunal fédéral. Quelques exemples concernent cependant des comportements qui ne peuvent pas se produire dans la procédure de taxation suisse, laquelle diffère fondamentalement du principe de pure autotaxation du droit américain, mais qui présentent un caractère répréhensible correspondant à celui de la commission d'une fraude fiscale.

Un concept semblable est inscrit au ch. 2 du mémorandum d'entente relatif à l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE, qui prescrit qu'il faut inclure l'échange de renseignements concernant tous les cas de fraude fiscale et d'infractions semblables dans les CDI entre la Suisse et les Etats membres de l'UE et définir les catégories de cas constituant des infractions semblables au regard de la procédure de taxation des deux Etats (cf. ch. 4.1.7).

## **5.2 Protocole d'amendement du 23 septembre 2009**

Après avoir repris la norme de l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE, la Suisse s'est efforcée d'adapter ses conventions avec de nombreux Etats à cette nouvelle norme relative à l'échange de renseignements. Ces dispositions ne diffèrent l'une de l'autre que sur quelques points matériels non-essentiels.

Lorsqu'il aura été ratifié par les Etats-Unis et sera applicable, le protocole d'amendement du 23 septembre 2009 n'accordera pas globalement une position plus avantageuse aux Etats-Unis par rapport à celle qu'une disposition sur l'échange de renseignements fondée sur l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE procure à d'autres Etats:

- il est plus avantageux dans la mesure où il permet aux Etats-Unis de demander des renseignements concernant la période à partir de sa signature, alors que les conventions avec la plupart des autres Etats ne s'appliquent qu'aux renseignements concernant la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements;
- en revanche, son champ d'application est limité aux impôts visés par la convention, alors qu'avec d'autres Etats (Allemagne, Australie, Belgique, Bulgarie, Chine, Espagne, France, Grande-Bretagne, Hongrie, Japon, Pays-Bas, Pologne, Roumanie, République Tchèque et Suède), l'échange de renseignements s'étend à tous les impôts quels que soient leur genre et leur désignation;
- enfin, la possibilité pour les Etats-Unis de déposer, à certaines conditions, des demandes groupées sans indication de nom, comme déjà sous la CDI-US 96, constitue un avantage temporaire. D'autres Etats ne le peuvent en effet que pour les renseignements concernant la période à partir du 1<sup>er</sup> février 2013 (entrée en vigueur de la LAAF).

### 5.3 Cas particulier de l'UBS

#### a) Contexte

Les investigations de l'Internal Revenue Service (IRS) ont été déclenchées par la découverte qu'un ressortissant américain avait, dans le cadre de l'introduction de la procédure d'intermédiaire qualifié (*qualified intermediary*) au 1<sup>er</sup> janvier 2001, transféré les titres américains gérés par l'UBS, qu'il détenait auparavant lui-même, à une société offshore intercalée. Alors que le contribuable américain était inscrit comme l'ayant droit économique dans le «formulaire A» servant à lutter contre le blanchiment d'argent, la société offshore avait déclaré dans le formulaire fiscal américain W8-BEN, utilisé pour attester d'un statut non américain, être la titulaire du droit de jouissance sur les titres et les revenus qu'ils généraient.

Au cours des investigations du ministère public américain contre l'ancien conseiller à la clientèle d'UBS Bradley Birkenfeld, ce dernier a déclaré que l'intercalation de sociétés offshore ne constituait pas un cas unique pour l'UBS, mais qu'elle était proposée systématiquement et soutenue activement par plusieurs conseillers à la clientèle afin de dissimuler le véritable titulaire du droit de jouissance. L'UBS a reconnu cet état de fait dans le cadre de l'enquête du ministère public américain.

En raison de son ampleur et de la collaboration de la banque avec des clients américains, ce cas n'est en rien comparable avec les autres demandes d'assistance administrative étrangères, y compris celles des Etats-Unis. D'après les autorités américaines, il s'agit de la plus grave violation du droit américain jusqu'à présent.

Même si l'IRS n'était pas en mesure d'identifier par leur nom les clients de l'UBS visés par sa demande d'assistance, on pouvait craindre que le refus de la Suisse d'accorder l'assistance administrative aux Etats-Unis dans le cas UBS mette non seulement en jeu la survie de l'UBS, mais puisse aussi avoir de graves répercussions sur les relations bilatérales et même sur l'ensemble de l'économie suisse. Une dénonciation de la CDI par les Etats-Unis n'était pas exclue non plus.

#### b) Première demande d'assistance administrative américaine et arrangement de poursuite différée (*deferred prosecution agreement*)

Le 16 juillet 2008, l'IRS a déposé une demande d'assistance administrative relative aux clients américains de l'UBS qui ont intercalé des sociétés offshore. Au cours de son examen préliminaire, l'AFC est parvenue à la conclusion que le procédé exposé pouvait, dans certaines circonstances, constituer une «fraude fiscale ou un délit semblable» au sens de l'art. 26



CDI-US 96. Elle a donc donné suite à la demande même si celle-ci ne nommait aucun des clients de l'UBS concernés et a demandé à l'UBS de lui remettre les documents relatifs à 350 comptes de citoyens américains. Par la suite, l'AFC, qui était pour la première fois confrontée à une demande groupée ne contenant pas de noms et d'adresses des personnes concernées, n'était pas en mesure de satisfaire aux exigences des Etats-Unis relatives au traitement temporel de cette demande foisonnante.

Par un arrangement de poursuite différée, conclu le 18 février 2009, entre l'UBS et le Département de la justice américain, l'UBS s'engageait notamment à verser une amende de 780 millions de dollars américains et à transmettre les dossiers bancaires de 250 clients américains. En vertu d'une décision de la FINMA, l'UBS a remis ces dossiers à la FINMA qui les a transmis le même jour aux Etats-Unis. Ceci a permis d'éviter une poursuite pénale immédiate des autorités américaines contre l'UBS. Le 16 mars 2009, dans le cadre de cet arrangement de poursuite différée, l'IRS a retiré sa demande d'assistance administrative du 16 juillet 2008.

Etant donné que l'UBS a ensuite rempli toutes les obligations fixées dans l'arrangement, la procédure pénale contre l'UBS a été classée après le délai de suspension de 18 mois.

Dans un arrêt du 5 mars 2009<sup>25</sup>, le Tribunal administratif fédéral a jugé le recours d'un citoyen américain contre l'une des décisions finales rendues par l'AFC et a confirmé que l'AFC avait à juste titre accepté la demande groupée et que le comportement du recourant devait être qualifié de fraude fiscale. Toutefois, comme la FINMA avait déjà livré les documents concernant le compte du recourant aux Etats-Unis le 18 février 2009, le tribunal a déclaré le recours sans objet.

c) Action civile contre l'UBS et livraison d'autres données sur la clientèle

Le 19 février 2009, l'IRS a ouvert une action civile (dite John Doe Summons) devant le tribunal de Miami (Floride) requérant la remise des données bancaires de 52 000 détenteurs de comptes de nationalité américaine. Du point de vue suisse, cette action civile violait la souveraineté de la Suisse et la procédure d'échange de renseignements prévue dans la CDI en vigueur. C'est pourquoi la Suisse a exposé son point de vue au tribunal dans un mémoire appelé *amicus curiae brief*.

Peu avant la date prévue pour l'audience, les parties ont requis le tribunal de Miami de suspendre l'action civile en vue d'un accord extrajudiciaire.

d) Accord du 19 août 2009 concernant l'UBS SA<sup>26</sup>

En vertu de cet accord, la Suisse s'engageait à entrer en matière sur une nouvelle demande d'assistance administrative de l'IRS concernant environ 4450 clients de l'UBS et de rendre la totalité des décisions finales dans le délai d'un an. Les critères permettant d'accorder l'assistance administrative dans le cadre de la demande de renseignements sont décrits dans une annexe à cet accord. Cette annexe précise expressément qu'en raison des particularités du cas UBS, il n'est pas nécessaire de mentionner les noms des clients américains visés par la demande d'assistance administrative, contrairement à l'exigence habituelle de l'identification claire de la ou des personnes concernées.

De leur côté, les Etats-Unis se sont engagés à retirer irrévocablement leur plainte concernant les clients de l'UBS qui ne sont pas visés par cet accord jusqu'à la fin de 2009 et concernant les personnes visées par l'accord dès que l'AFC aura fini de rendre ses décisions finales.

---

<sup>25</sup> A-7342/2008 et A-7426/2008.

<sup>26</sup> RS 0.672.933.612.

e) Deuxième demande d'assistance administrative des Etats-Unis

Le 31 août 2009, l'IRS a déposé une nouvelle demande d'assistance administrative fondée sur l'accord du 19 août 2009, dans laquelle il demandait la transmission des documents bancaires de 4450 clients américains de l'UBS.

Le 21 janvier 2010, le Tribunal administratif fédéral a admis un recours contre une décision finale de l'AFC<sup>27</sup>. Il a motivé son arrêt en relevant que l'accord du 19 août 2009 constituait un accord amiable qui ne peut qu'interpréter l'obligation d'échanger des renseignements prévue par l'art. 26 CDI-US 96, mais ne peut pas l'étendre. Comme il n'y avait pas, dans la cause à juger, une fraude fiscale ou un délit semblable mais une soustraction continue de montants d'impôt importants, le comportement reproché au contribuable américain recourant n'était pas visé par cet art. 26.

Sur ce, le Conseil fédéral a décidé de soumettre après coup l'accord d'assistance administrative du 19 août 2009 à l'approbation des Chambres fédérales. Pour ce faire, un protocole modifiant cet accord a été signé le 31 mars 2010. Il y est précisé que l'accord d'assistance administrative prime la CDI-US 96. Pour être en mesure de respecter les engagements de droit public pris avec l'accord d'assistance administrative, en particulier le délai pour effectuer l'examen des 4450 comptes, ce protocole prévoyait une application provisoire de l'accord concernant l'UBS. Le 17 juin 2010, le Parlement a approuvé l'accord d'assistance administrative du 19 août 2009 modifié conformément au protocole d'amendement.

Dans un autre arrêt, rendu le 15 juillet 2010<sup>28</sup>, le Tribunal administratif fédéral a observé que l'accord d'assistance modifié le 19 août 2009 et approuvé par le Parlement était contraignant pour le tribunal et a rejeté le recours d'un contribuable américain contre la livraison de ses données de client à l'IRS.

L'AFC a terminé dans les délais l'examen des 4450 comptes de clients de l'UBS. Après la transmission d'un grand nombre de dossiers de clients aux autorités américaines, l'IRS a retiré définitivement son action civile le 15 novembre 2010.

#### **5.4 Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) du 18 mars 2010**

Avec le FATCA, les Etats-Unis veulent obtenir l'imposition aux Etats-Unis de tous les comptes détenus à l'étranger par des personnes assujetties de manière illimitée à l'impôt aux Etats-Unis (personnes américaines). Le FATCA oblige les instituts étrangers à s'enregistrer auprès de l'IRS, à identifier les comptes qu'ils gèrent pour le compte de personnes américaines et à présenter périodiquement un rapport à l'IRS sur leurs rapports avec ces clients. Pour ce faire, ils doivent, le cas échéant, demander le consentement du détenteur du compte. Les instituts financiers étrangers qui ne se soumettent pas à ces obligations sont considérés comme des établissements non participant. Un impôt à la source de 30 % est alors prélevé sur les paiements de sources américaines qui leur sont destinés, même si le paiement est encaissé pour des clients qui ne sont pas des personnes américaines. Les instituts financiers suisses sont contraints de participer au FATCA, car ils ne peuvent pas se permettre de subir la déduction d'un tel impôt à la source. Le FATCA aurait dû s'appliquer progressivement dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014, mais son introduction a été retardée de 6 mois d'après la notice 2013-43 de l'IRS.

Pour faciliter l'application du FATCA, le ministère des finances américain a mis à disposition deux modèles d'accords bilatéraux. Le modèle 1, dont il existe deux variantes, l'une avec

---

<sup>27</sup> A-7789/2009.

<sup>28</sup> A-4013/2010.

réciprocité et l'autre sans réciprocité, est fondé sur l'échange automatique de renseignements: les instituts financiers des Etats qui ont conclu un accord selon le modèle 1 avec les Etats-Unis communiquent les renseignements sur les comptes détenus par des personnes américaines à leurs propres autorités fiscales, qui transmettent ensuite automatiquement ces renseignements à l'IRS. Le modèle 2, qui ne comprend pas de réciprocité, prévoit en revanche des communications directes des instituts financiers à l'IRS. Ce système de communication est complété par un échange de renseignements sur demande relatifs aux comptes des personnes américaines pour lesquels l'institut financier n'a pas reçu de consentement pour leur communication. Cela permet aux Etats-Unis de déposer des demandes groupées et d'obtenir, par la voie de l'assistance administrative, les renseignements sur les comptes de ces personnes que l'institut financier aurait dû livrer à l'IRS s'il avait obtenu le consentement nécessaire.

Le 14 février 2013, la Suisse a signé avec les Etats-Unis un accord FATCA selon le modèle 2<sup>29</sup>. Cet accord, ainsi qu'un projet de loi fédérale sur l'application de l'accord FATCA (loi FATCA)<sup>30</sup>, ont été approuvés par les Chambres fédérales. La loi fédérale et l'arrêté fédéral portant approbation de l'accord FATCA, qui sont l'une et l'autre sujets au référendum, ont été publiés dans la Feuille fédérale le 8 octobre 2013<sup>31</sup>. Le délai référendaire expire le 16 janvier 2014.

## 5.5 Règlement du différend fiscal entre les banques et les Etats-Unis

En 2009 et en 2011, les Etats-Unis ont mis en œuvre deux plans de déclarations volontaires (*offshore voluntary disclosure program*) limités dans le temps dans le cadre desquels plus de 33 000 contribuables américains ont révélés leurs comptes non déclarés à l'étranger. En janvier 2012, l'IRS a annoncé un autre plan de ce genre, pour l'instant non limité dans le temps. Grâce à ces plans et aux 4500 dossiers de clients qui ont été livrés à l'IRS en vertu de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis du 19 août 2009 concernant l'UBS SA, les Etats-Unis ont reçu un très grand nombre de renseignements, sur la base desquels ils ont conclu que de nombreuses banques ont aidé des clients américains à éluder des impôts américains en violation du droit américain. Le ministère américain de la justice a ouvert des enquêtes pénales contre 14 banques suisses et pourrait l'étendre à d'autres banques.

C'est pourquoi le Conseil fédéral s'est efforcé d'aboutir, pour l'ensemble du secteur bancaire suisse, à une solution pour régulariser le passé et mettre fin à ce différend fiscal. Le 26 octobre 2011, il a donc approuvé un mandat de négociation à ce sujet. Au cours des négociations, il est apparu que le Département de la justice américain serait prêt à mettre à disposition un programme, sur la base duquel toutes les banques suisses contre lesquelles une enquête pénale n'a pas encore été ouverte pourraient régler leur relation avec les autorités américaines directement avec le Département de la justice américain grâce à une coopération étendue. Pour le Département de la justice, les renseignements concernant les comptes clos constituent un élément capital de cette coopération, car ils indiquent à quelles autres banques les clients américains ont transférés leurs comptes (*leaver lists*).

Dans son message du 29 mai 2013, le Conseil fédéral a soumis aux Chambres fédérales un projet de loi urgente sur des mesures visant à faciliter le règlement du différend fiscal entre les banques et les Etats-Unis d'Amérique<sup>32</sup>. Ce projet prévoyait d'autoriser les banques à livrer des renseignements sur leurs relations d'affaires avec des citoyens américains dans le cadre de leur coopération avec les Etats-Unis, y compris le nom et la fonction des personnes

---

<sup>29</sup> FF 2013 2849.

<sup>30</sup> FF 2013 2839.

<sup>31</sup> FF 2013 6603 et 2013 6627.

<sup>32</sup> FF 2013 3463.

qui, au sein de la banque, ont organisé, géré ou suivi ces relations d'affaires et les données de tiers ayant exercé des fonctions similaires en rapport avec ces relations d'affaires. Cette autorisation ne s'étendait pas aux données de la clientèle ni aux renseignements sur les comptes. De plus, ce projet de loi obligeait les banques à assurer la meilleure protection possible des droits de la personnalité des membres de leur personnel et des tiers concernés. Au cours de la session d'été 2013, le Parlement n'est cependant pas entré en matière sur ce projet de loi. Les deux Chambres ont toutefois reconnu la nécessité de trouver rapidement une solution et déclaré attendre du Conseil fédéral qu'il prenne toutes les mesures à même de permettre aux banques de collaborer avec les autorités américaines.

Le 3 juillet 2013, le Conseil fédéral a fixé les conditions générales de la coopération des banques suisses avec le Département de la justice américain, sur la base desquelles les banques peuvent demander une autorisation individuelle au sens de l'art. 271 CP.

Le 29 août 2013, la Suisse et les Etats-Unis ont signé un arrangement (*joint statement*) sur le règlement du différend fiscal<sup>33</sup>. Les conditions permettant aux banques suisses de demander un accord de non poursuite (*non-prosecution agreement*) ou une lettre de non-cible (*non-target letter*) sont fixées en détail dans le programme facultatif du Département américain de la justice<sup>34</sup>. D'après le ch. II.D.4 de ce programme, la livraison de tous les renseignements, y compris les critères de recherche nécessaires à la rédaction par les Etats-Unis d'une demande groupée relative aux comptes, fait partie des obligations des banques de la catégorie 2 qui demandent un accord de non-poursuite. D'après le ch. 4 de cet arrangement du 29 août, la Suisse a l'intention de traiter avec célérité les demandes d'assistance en relation avec le programme du ministère de la justice américain en mettant à disposition le personnel et les ressources supplémentaires nécessaires.

## **6. Raisons de la pratique suisse différente s'agissant de l'assistance administrative avant le 13 mars 2009**

Une CDI ou un AERF en vigueur entre la Suisse et un autre Etat ou une autre juridiction constitue la base légale de l'octroi de l'assistance administrative en matière fiscale. Les Etats et les juridictions avec lesquels la Suisse n'a conclu ni CDI ni AERF n'ont donc aucune possibilité d'obtenir de la Suisse des informations fiscales par la voie de l'assistance administrative, à l'exception de Chypre, qui peut demander à la Suisse des renseignements concernant les revenus visés par l'accord sur la fiscalité de l'épargne en cas de fraude et d'infractions semblables en vertu de l'art. 10 de cet accord.

Les CDI suisses actuellement en vigueur (état au 1<sup>er</sup> novembre 2013) ont été conclues au cours de périodes très différentes. 40 ans séparent la conclusion de la plus ancienne convention encore en vigueur et n'ayant jamais été révisée – celle avec Trinité et Tobago de 1973 – et celle des conventions les plus récentes. On comprend donc facilement que le changement de la politique conventionnelle de la Suisse n'a pas (ou pas encore) développé ses effets partout.

L'ampleur de l'assistance administrative accordée est négociée avec chaque Etat individuellement. Il est donc évident qu'il n'est pas possible de traiter tous les Etats de manière parfaitement égale. C'est là la différence avec l'entraide judiciaire, dont l'EIMP garantit l'uniformité.

---

<sup>33</sup> [www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/31813.pdf).

<sup>34</sup> Le communiqué de presse du SFI ([www.sif.admin.ch/dokumentation/00513/00772/index.html?lang\\_de&msg-id=50049](http://www.sif.admin.ch/dokumentation/00513/00772/index.html?lang_de&msg-id=50049)) du 30 août 2013 contient un lien menant au communiqué de presse du Département de la justice américain du 29 août 2013 qui comprend, en fin de communiqué, un lien menant au *joint statement* et au programme du département de la justice américain.

Pendant des dizaines d'années, la disposition sur l'assistance administrative de la convention avec les Etats-Unis allait nettement plus loin que les dispositions d'autres conventions. La Suisse n'a cependant jamais été confrontée à des demandes d'autres Etats de convenir dans les CDI bilatérales une disposition correspondant à l'art. XVI CDI-US 51 ou à l'art. 26 CDI-US 96.

En approuvant le rapport du Comité fiscal de l'OCDE sur le secret bancaire (cf. ch. 4.1.6) et en se fondant ensuite sur le mémorandum d'entente relatif à l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE (cf. ch. 4.1.7), la Suisse s'est engagée à améliorer l'échange de renseignements en cas de fraude. Conformément à cet engagement, elle a mené des négociations avec plusieurs Etats au cours des années qui ont suivi:

- Une assistance administrative en cas de fraude a été convenue avec les Etats membres de l'UE que sont l'Allemagne, l'Autriche, la Finlande et Malte; une assistance administrative en cas de fraude et d'infractions semblables a été conclue avec l'Espagne, la France, la Grande-Bretagne et les Pays-Bas. Ces conventions prévoient aussi une assistance administrative concernant les sociétés holding, à l'exception des conventions avec l'Allemagne et Malte. En outre, une clause de la nation la plus favorisée a été concédée à la France, à l'Espagne et aux Pays-Bas au cas où la Suisse concèderait une assistance administrative plus étendue à un autre Etat membre de l'UE. Les dispositions amendées avec l'Allemagne, l'Autriche, l'Espagne, la Finlande et la Grande-Bretagne sont entrées en vigueur entre 2002 et 2008. Les conventions révisées avec la France et avec les Pays-Bas ainsi que la nouvelle convention avec Malte ont été adaptées en fonction de la nouvelle politique conventionnelle de la Suisse après que celle-ci a repris la norme de l'OCDE.
- L'échange de renseignements en cas de fraude a également été convenu avec des Etats qui ne sont pas membre de l'UE comme l'Afrique du Sud, le Chili, la Colombie, la Norvège et la Turquie, la convention avec la Norvège prévoyant en outre une assistance administrative concernant les sociétés holding. Les nouvelles conventions avec le Chili et la Colombie, le protocole avec la Norvège et la convention révisée avec l'Afrique du Sud sont entrés en vigueur. Un article inspiré du modèle de convention de l'OCDE remplace la disposition sur l'assistance administrative dans la nouvelle convention avec la Turquie.

Pour ce qui est de l'assistance administrative, ces conventions n'ont donc pas seulement été largement alignées sur la disposition de la CDI-US 96, mais vont en partie encore plus loin, pour ce qui est de l'assistance administrative relative aux sociétés holding. On ne peut donc plus prétendre qu'en matière d'échange de renseignements, la Suisse accorde aux Etats-Unis un traitement plus favorable que celui institué par les réglementations avec d'autres Etats.

La Suisse aurait été tout à fait disposée à prévoir un élargissement de l'assistance administrative avec d'autres Etats. Sa reprise totale de la norme de l'OCDE en mars 2009 a toutefois institué une situation entièrement nouvelle, dans laquelle d'autres Etats n'ont plus aucun intérêt à convenir avec la Suisse un élargissement de l'assistance administrative à la fraude fiscale ou à la fraude fiscale et aux délits semblables ainsi qu'aux sociétés holding.

## **7. Égalité de traitement d'après la nouvelle politique en matière d'assistance administrative**

Des CDI entre la Suisse et 86 Etats ainsi qu'un accord privé en vue d'éviter les doubles impositions<sup>35</sup> étaient en vigueur au 1<sup>er</sup> novembre 2013. Une convention a été signée ou un

---

<sup>35</sup> Etant donné que la Suisse ne reconnaît pas le Taipei chinois comme un Etat indépendant, il n'a pas été possible de conclure un traité bilatéral. Sur la base de la loi fédérale du 17 juin 2011 sur la reconnaissance d'accords entre institutions privées destinés à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et

projet de convention a été paraphé avec 8 autres Etats. La Suisse offre maintenant à tous les Etats de convenir une disposition sur l'assistance administrative conforme à la norme de l'OCDE lors de la révision des conventions existantes ou de la conclusion de nouvelles CDI. Il faudra encore quelques années pour que les conventions actuelles soient toutes adaptées. Lorsque ce but sera atteint, une égalité de traitement sera en principe réalisée et les différences de traitement actuelles disparaîtront (cf. annexe B). Il n'est toutefois pas exclu que certains Etats ne soient pas intéressés par la conclusion d'une disposition sur l'assistance administrative à toutes les fins fiscales. La négociation d'une CDI qui s'en écarte ne serait cependant pas à mettre au compte d'un manque de volonté de la Suisse de convenir une telle disposition avec tous les Etats contractants.

La question de l'égalité de traitement entre les Etats avec CDI et les Etats sans CDI reste donc ouverte. Une CDI est en premier lieu un dispositif conventionnel qui a pour but d'éviter la double imposition internationale entre les deux Etats contractants. Il y a de bonnes raisons de refuser de conclure des CDI avec certains Etats ou juridictions, par exemple avec les paradis fiscaux avec lesquels il ne peut y avoir de double imposition dans les relations bilatérales. Dans ce cas, une disposition sur l'assistance administrative conforme à la norme peut être conclue sous la forme d'un AERF limité à l'échange de renseignements.

Le 4 avril 2012, répondant à l'invitation du Forum mondial à conclure des dispositions sur l'assistance administrative respectant la norme aussi avec les Etats et les juridictions avec lesquels la Suisse n'a pas d'intérêt à conclure une CDI (cf. ch. 4.3.2), le Conseil fédéral a chargé le DFF de régler dans un AERF l'assistance administrative en matière fiscale avec de tels Etats et juridictions. En l'occurrence, le DFF se basera sur le modèle correspondant de l'OCDE de 2002 (cf. ch. 4.1.7) et sur la politique de la Suisse en matière d'assistance administrative. Il ouvrira des négociations avec ces Etats et juridictions

- a) lorsqu'ils auront déposé une demande en vue de conclure un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale, ou
- b) lorsque la Suisse aura un intérêt à conclure un tel accord pour des raisons fiscales ou de politique de développement.

Au 1<sup>er</sup> novembre 2013, la Suisse a négocié un AERF avec cinq Etats et territoires (cf. ch. 1.2 de l'annexe B).

## **8. Évolution de la norme internationale**

Depuis quelque temps, le G8, le G20, l'UE et l'OCDE poursuivent le but d'ériger l'échange automatique de renseignements en nouvelle norme internationale. La Suisse y a réagi en négociant des accords sur l'impôt libérateur. Ces accords comprennent tant la régularisation des fonds non imposés par le passé que l'imposition des futurs revenus et constituent une alternative équivalente et durable à l'échange automatique de renseignements. Les négociations relatives à ces accords ont été menées à leur terme avec l'Allemagne, l'Autriche et la Grande-Bretagne. Alors que l'accord du 6 octobre 2011 avec la Grande-Bretagne<sup>36</sup> et celui du 13 avril 2012 avec l'Autriche<sup>37</sup> sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013, l'opposition du Bundesrat allemand a torpillé l'accord avec l'Allemagne. Cet échec a eu pour conséquence que la Suisse n'a pas pu conclure des accords de ce genre avec d'autres Etats jusqu'à présent. Il a aussi donné un nouvel élan aux efforts des partisans de l'échange automatique de renseignements. Ces derniers mois, il faut mentionner les développements suivants en la matière:

---

sur la fortune (RS 672.3), le Conseil fédéral a reconnu l'accord entre le «Trade Office of Swiss Industries, Taipei» et le «Taipei Cultural and Economic Delegation in Switzerland».

<sup>36</sup> RS 0.672.936.74.

<sup>37</sup> RS 0.672.916.33.

- Le 19 avril 2013, les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales du G20 ont confirmé leur intention de faire de l'échange automatique de renseignements la nouvelle norme internationale. Le 20 juillet 2013, ils ont approuvé les propositions de l'OCDE relative à un modèle général d'échange automatique de renseignements et, le 6 septembre 2013, ils ont exprimé leur espoir que l'OCDE serait en mesure de présenter une norme internationale uniforme d'ici à février 2014 et d'en fixer les modalités techniques jusqu'au milieu de 2014. L'objectif serait d'introduire l'échange automatique de renseignements entre les Etats du G20 dès la fin 2015. En principe, il est attendu des Etats qui ne font pas partie du G20 qu'ils mettent également en œuvre l'échange automatique de renseignements en même temps à l'échelle mondiale.
- Le 20 mai 2013, le Conseil de l'UE a décidé à l'unanimité de donner la priorité au changement de la norme internationale en faveur de l'échange automatique de renseignements au sein de l'UE et à l'échelle mondiale. Il a salué les efforts du G8, du G20 et de l'OCDE en vue de développer une solution globale. Par ailleurs, la Commission de l'UE désigne également l'échange automatique de renseignements comme un but dans les négociations avec la Suisse en vue de la révision de l'accord sur la fiscalité de l'épargne.
- Le 19 juin 2013, les Etats du G8 ont réagi favorablement à un rapport élaboré par le Secrétariat général de l'OCDE qui montre les étapes nécessaires à la mise en œuvre pratique d'un modèle général d'échange automatique de renseignements.

Les travaux de l'OCDE s'inspirent beaucoup du FATCA et des accords réciproques correspondants selon le modèle 1 que les Etats-Unis ont conclu avec la Grande-Bretagne, le Danemark, le Mexique, l'Irlande, la Norvège, l'Espagne et l'Allemagne. Toutefois, les Etats-Unis ne sont disposés pour l'instant qu'à accorder une réciprocité partielle. En outre, cette réciprocité ne faisait pas partie de la loi approuvée par le congrès américain: d'après les critiques américains du FATCA, elle aurait été accordée de son propre chef par le ministère américain des finances.

Le Conseil fédéral a fait savoir que la Suisse est prête à collaborer activement aux travaux de l'OCDE en vue de créer une norme internationale uniforme régissant l'échange automatique de renseignements. Il demande toutefois que la future norme soit appliquée à l'échelle mondiale et qu'elle englobe la transparence des trusts et autres instituts similaires.

=====

**08.3244 – Postulat**

**Entraide judiciaire et entraide administrative en matière fiscale. Egalité de traitement**

**Texte déposé**

Le Conseil fédéral est chargé de présenter au Parlement un rapport explicatif sur la pratique appliquée par la Suisse en matière d'entraide judiciaire et d'entraide administrative dans les affaires fiscales et de montrer dans quelle mesure elle garantit l'égalité de traitement entre les Etats. Le rapport devra notamment exposer la pratique qui lie la Suisse et les Etats-Unis selon la convention signée entre les deux pays et motiver les dérogations. Le Conseil fédéral est, par ailleurs, chargé d'expliquer de quelle façon il entend garantir l'égalité de traitement entre les pays en matière d'entraide judiciaire et d'entraide administrative.

**Développement**

A ce qu'on dit, la Suisse accorderait aux Etats-Unis l'entraide administrative dans des affaires de soustraction fiscale relevant du droit suisse bien que la condition de la double incrimination ne soit pas avérée. Cette inégalité de traitement dont bénéficient les Etats-Unis par rapport aux autres pays suscite de plus en plus d'incompréhension. Le Conseil fédéral est, par conséquent, chargé de veiller à ce que la Suisse, partant de la large interprétation de la fraude fiscale convenue avec les Etats-Unis, applique aux autres pays les mêmes conditions d'entraide judiciaire et d'entraide administrative, conformément au principe de l'égalité de traitement.

Le traitement de faveur accordé aux Etats-Unis trouve son explication dans la convention de double imposition (CDI) entre la Suisse et les Etats-Unis (RS 0.672.933.61) et dans les commentaires qui s'y rapportent. Ainsi l'article 26 CDI dispose que les Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la convention. Deux protocoles additionnels précisent la portée de cette obligation. Le 23 janvier 2003, les deux parties ont établi par voie de convention l'interprétation qu'il convient de donner de l'article 26 notamment du terme "semblables".

Cette dernière convention précise que l'échange de renseignements au sens de l'article 26 CDI doit être interprété en ce sens que les parties se soutiendront dans toute la mesure de leurs moyens aux fins de l'application de leurs législations fiscales. Pour la Suisse, cela signifie qu'elle est tenue d'observer les délais de prescription américains. Le chiffre 3 stipule en outre que dans le cas d'une demande de renseignements, l'Etat requis fournira les renseignements en prévision d'une procédure civile ou pénale en cours ou d'une éventuelle procédure. Les besoins des Etats-Unis dans le cadre d'une enquête fiscale déterminent par conséquent l'ampleur de l'entraide administrative que la Suisse est supposée leur fournir. Cette convention donne une extension élargie de la définition de la fraude fiscale. Or les infractions qu'elle recense correspondent en fait dans notre droit à des soustractions fiscales. Les 14 exemples qui y sont cités montrent par ailleurs qu'un faux dans les titres ne constitue pas une condition autorisant une entraide administrative avec les Etats-Unis.

A l'inverse, l'accord avec l'UE sur la directive concernant la fiscalité de l'épargne donne une interprétation restrictive de l'entraide administrative dans les cas de fraude fiscale et de délits similaires. Cette interprétation s'applique d'ailleurs également aux conventions de double imposition conclues avec la Norvège, la Finlande, l'Autriche, l'Espagne et la Grande-Bretagne.

**Proposition du Conseil fédéral du 03.09.2008**

Le Conseil fédéral propose d'accepter le postulat.

====



## Étendue de l'entraide administrative selon les accords bilatéraux conclus par la Suisse (état au 1<sup>er</sup> novembre 2013)

### 1. Accords contenant une disposition sur l'entraide administrative conforme au standard

#### 1.1 CDI

##### 1.1.1 Entrées en vigueur

Allemagne <sup>1)</sup>	Autriche <sup>2)</sup>	Bulgarie <sup>3)</sup>	Canada <sup>4)</sup>
Chine Taipei chinois <sup>5)</sup>	Corée du Sud <sup>6)</sup>	Danemark <sup>7)</sup>	Emirats Arabes Unis <sup>8)</sup>
Espagne <sup>9)</sup>	Finlande <sup>10)</sup>	France <sup>11)</sup>	Grèce <sup>12)</sup>
Hong Kong <sup>13)</sup>	Îles Féroé <sup>14)</sup>	Inde <sup>15)</sup>	Japon <sup>16)</sup>
Luxembourg <sup>17)</sup>	Malte <sup>18)</sup>	Mexique <sup>19)</sup>	Norvège <sup>20)</sup>
Pays-Bas <sup>21)</sup>	Pologne <sup>22)</sup>	Portugal <sup>23)</sup>	Qatar <sup>24)</sup>
République Tchèque <sup>25)</sup>	Roumanie <sup>26)</sup>	Royaume-Uni <sup>27)</sup>	Russie <sup>28)</sup>
Singapour <sup>29)</sup>	Slovaquie <sup>30)</sup>	Slovénie <sup>31)</sup>	Suède <sup>32)</sup>
Turquie <sup>33)</sup>	Uruguay <sup>34)</sup>		

- 1) Protocole de révision du 27 octobre 2010, entré en vigueur le 21 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.1 est accordé.
- 2) Protocole de révision du 3 septembre 2009, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.1 ainsi que dans le cas des sociétés holding est accordé.
- 3) Convention révisée du 19 septembre 2012, entrée en vigueur le 18 octobre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 4) Protocole de révision du 22 octobre 2010, entré en vigueur le 16 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 5) Nouvel accord privé du 8 octobre 2007 dans la version selon l'échange de lettres du 14 juillet 2011, reconnu le 9 décembre 2011 par le Conseil fédéral selon la loi fédérale du 17 juin 2011 sur la reconnaissance d'accords entre institutions privées destinés à éviter les doubles impositions (RS 672.3) et entré en vigueur le 13 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par l'accord et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012.
- 6) Protocole de révision du 28 décembre 2010, entré en vigueur le 25 juillet 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 7) Protocole de révision du 21 août 2009, entré en vigueur le 22 novembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 8) Nouvelle convention du 6 octobre 2011, entrée en vigueur le 21 octobre 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013.
- 9) Le protocole de révision du 29 juin 2006, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2007, prévoyait un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.2 ainsi que dans le cas des sociétés holding. En ce qui concerne les impôts couverts par la convention, il contenait une disposition prévoyant une égalité de traitement automatique si la Suisse concluait avec un Etat membre de l'UE un échange de renseignements plus large.

Avec l'entrée en vigueur du protocole additionnel du 27 août 2009 avec la France, cette obligation suisse a été déclenchée. Elle s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (les dispositions sur l'entraide administrative conforme au standard entrées en vigueur avec d'autres Etats membres de l'UE ne vont pas plus loin que la convention avec la France en ce qui concerne l'application matérielle ou temporelle et n'entraînent donc pas une extension de l'obligation suisse d'accorder à l'Espagne un traitement égal).

Avec le protocole de révision du 27 juillet 2011, entré en vigueur le 24 août 2013, une disposition sur l'entraide administrative conforme au standard s'étendant aux impôts de toute nature ou dénomination a été convenue. Ce Protocole s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

- 10) Protocole de révision du 22 septembre 2009, entré en vigueur le 19 décembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.1 ainsi que dans le cas des sociétés holding est accordé.
- 11) Protocole additionnel du 27 août 2009, entré en vigueur le 4 novembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 12) Protocole de révision du 4 novembre 2010, entré en vigueur le 27 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 13) Nouvelle convention du 4 octobre 2011, entrée en vigueur le 15 octobre 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013.
- 14) Extension du protocole de révision du 21 août 2009 avec le Danemark. L'échange de notes en question du 22 septembre 2009 est entré en vigueur le 29 novembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 15) Protocole de révision du 30 août 2010, entré en vigueur le 7 octobre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 16) Protocole de révision du 21 mai 2010, entré en vigueur le 30 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 17) Protocole de révision du 25 août 2009, entré en vigueur le 19 novembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 18) Nouvelle convention du 25 février 2011, entrée en vigueur le 6 juillet 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013.
- 19) Protocole de révision du 18 septembre 2009, entré en vigueur le 23 décembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements limité à l'application des articles 9, 10, 11, 12 et 23 de la convention est accordé.
- 20) Protocole de révision du 31 août 2009, entré en vigueur le 22 décembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.1 ainsi que dans le cas des sociétés holding est accordé.
- 21) Convention révisée du 26 février 2010, entrée en vigueur le 9 novembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> mars 2011. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 22) Protocole de révision du 20 avril 2010, entré en vigueur le 17 octobre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 23) Protocole de révision du 25 juin 2012, entré en vigueur le 21 octobre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux

renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.

- 24) Nouvelle convention du 24 septembre 2009, entrée en vigueur le 15 décembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011.
- 25) Protocole de révision du 11 septembre 2012, entré en vigueur le 11 octobre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 26) Protocole de révision du 28 février 2011, entré en vigueur le 6 juillet 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 27) Protocole de révision du 7 septembre 2009, entré en vigueur le 15 décembre 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.3.2 ainsi que dans le cas des sociétés holding est accordé.
- 28) Protocole de révision du 24 septembre 2011, entré en vigueur le 9 novembre 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention ainsi qu'aux impôts sur la valeur ajoutée. Il s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 29) Convention révisée du 24 février 2011, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 30) Protocole de révision du 8 février 2011, entré en vigueur le 8 août 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention. Il s'applique, en ce qui concerne les informations bancaires et les informations se rattachant aux droits de propriété d'une personne, aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2012 et, en ce qui concerne les autres informations, aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 31) Protocole de révision du 7 septembre 2012, entré en vigueur le 14 octobre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014. Pour les années précédentes, un échange de renseignements selon le chiffre 2.2 est accordé.
- 32) Protocole de révision du 28 février 2011, entré en vigueur le 5 août 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Avant la révision, la convention ne contenait pas de disposition sur l'échange de renseignements.
- 33) Nouvelle convention du 18 juin 2010, entrée en vigueur le 8 février 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013.
- 34) Nouvelle convention du 18 octobre 2010, entrée en vigueur le 28 décembre 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012.

### 1.1.2 Signées, mais ne pas encore en vigueur

Australie <sup>1)</sup>  
Irlande <sup>5)</sup>

Chine <sup>2)</sup>  
Kazakhstan <sup>6)</sup>

Etats-Unis <sup>3)</sup>  
Pérou <sup>7)</sup>

Hongrie <sup>4)</sup>  
Turkménistan <sup>8)</sup>

- 1) Convention révisée signée le 30 juillet 2013, n'a pas encore été approuvée par les Chambres fédérales.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.
- 2) Convention révisée signée le 25 septembre 2013, n'a pas encore été approuvée par les Chambres fédérales.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.
- 3) Protocole de révision signé le 23 septembre 2009, approuvé par les Chambres fédérales le 18 juin 2010.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention. Il s'applique, en ce qui concerne les informations bancaires et les informations se rattachant aux droits de propriété d'une personne, aux

renseignements qui se rapportent à la période depuis le 23 septembre 2009 et, en ce qui concerne les autres informations, aux renseignements qui se rapportent à la période depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

- 4) Convention révisée signée le 12 septembre 2013, n'a pas encore été approuvée par les Chambres fédérales. L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.
- 5) Protocole de révision signé le 26 janvier 2012, approuvé par les Chambres fédérales le 21 juin 2013. L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.
- 6) Protocole de révision signé le 3 septembre 2010, approuvé par les Chambres fédérales le 17 juin 2011. L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.
- 7) Nouvelle convention signée le 21 septembre 2012, approuvée par les Chambres fédérales le 21 juin 2013. L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.
- 8) Nouvelle convention signée le 8 octobre 2012, approuvée par les Chambres fédérales le 21 juin 2013. L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.

### 1.1.3 Paraphées, mais ne pas encore signées

Belgique <sup>1)</sup>  
Ukraine <sup>5)</sup>

Colombie <sup>2)</sup>

Estonie <sup>3)</sup>

Oman <sup>4)</sup>

- 1) Protocole de révision paraphé le 3 mai 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.
- 2) Protocole de révision paraphé le 25 août 2011.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.
- 3) Protocole de révision paraphé le 25 avril 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.
- 4) Nouvelle convention paraphée le 16 mai 2012.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la convention.
- 5) Protocole de révision paraphé le 3 octobre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts couverts par la convention et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole.

## 1.2 AERF

### 1.2.1 Entrés en vigueur

Actuellement, la Suisse n'a pas encore d'AERF en vigueur.

### 1.2.2 Signés, mais ne pas encore en vigueur

Guernesey <sup>1)</sup>

Île de Man <sup>2)</sup>

Jersey <sup>3)</sup>

- 1) AERF signé le 11 septembre 2013, n'a pas encore été approuvé par les Chambres fédérales.  
Du côté suisse, l'échange de renseignements s'étend aux impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'aux impôts sur les successions et donations. Il s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'entrée en vigueur de l'accord.
- 2) AERF signé le 28 août 2013, n'a pas encore été approuvé par les Chambres fédérales.  
Du côté suisse, l'échange de renseignements s'étend aux impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'aux impôts sur les successions et donations. Il s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'entrée en vigueur de l'accord.
- 3) AERF signé le 16 septembre 2013, n'a pas encore été approuvée par les Chambres fédérales.  
Du côté suisse, l'échange de renseignements s'étend aux impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'aux impôts sur les successions et donations. Il s'applique aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'entrée en vigueur de l'accord.

### 1.2.3 Paraphés, main ne pas encore signés

Andorre <sup>1)</sup> Groenland <sup>2)</sup>

- 1) AERF paraphé le 5 août 2013.  
Du côté suisse, l'échange de renseignements s'étend aux impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'aux impôts sur les successions et donations. Il s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'entrée en vigueur de l'accord.
- 2) AERF paraphé le 11 septembre 2013.  
L'échange de renseignements s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination et s'appliquera aux renseignements qui se rapportent à la période à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'entrée en vigueur de l'accord.

## 2. CDI en vigueur, qui ne contiennent pas encore de disposition sur l'entraide administrative conforme au standard

Avec les pays soulignés dans les chiffres 2.1 à 2.3, la Suisse a négocié, depuis le 13 mars 2009, des dispositions sur l'entraide administrative selon le standard de l'OCDE. Celles-ci ne sont toutefois pas encore en vigueur (pour l'état cf. les chiffres 1.1.2 et 1.1.3 de cette annexe B).

### 2.1 CDI sans disposition sur l'entraide administrative

Les renseignements pour appliquer les disposition de la convention et pour prévenir une utilisation abusive de la convention sont échangés malgré l'absence d'une disposition explicite concernant l'entraide administrative (cf. le chiffre 4.2.1 du Rapport).

Albanie	Bélarus	Côte d'Ivoire	Égypte
Équateur	<u>Hongrie</u>	Indonésie	<u>Irlande</u>
Jamaïque	Koweït	Liechtenstein <sup>2)</sup>	Malaisie
Maroc	Moldova	Ouzbékistan	Philippines
Sri Lanka	Tadjikistan	Trinité-et-Tobago	Tunisie
Venezuela	Vietnam		

<sup>1)</sup> Convention limitée à certaines questions d'ordre fiscal (il ne s'agit pas d'une CDI complète).

### 2.2 CDI avec und disposition sur l'entraide administrative „restrainte“ (échange de renseignements pour appliquer les dispositions de la convention et pour prévenir une utilisation abusive de la convention)

Algérie	Arménie	<u>Australie</u>	Azerbaïdjan
Bangladesh	<u>Belgique</u>	<u>Chine</u>	Croatie
<u>Estonie</u>	Géorgie	Ghana	Iran
Islande	Israël	Italie	<u>Kazakhstan</u>
Kirghizistan	Lettonie	Lituanie	Macédoine

Mongolie  
Serbie

Monténégro  
Thaïlande <sup>1)</sup>

Nouvelle-Zélande  
Ukraine

Pakistan

<sup>1)</sup> Échange de renseignements limité à l'application des articles 7, 10, 11, 12 und 20 de la convention.

## **2.3 CDI avec une disposition sur l'échange de renseignements élargie**

### **2.3.1 Élargissement à l'échange de renseignements pour l'application du droit interne en cas de fraude**

Afrique du Sud

Chili

Colombie

### **2.3.2 Élargissement à l'échange de renseignements pour l'application du droit interne en cas de fraude et de délits semblables**

Etats-Unis

====