



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

**B Actualités et
communications diverses**

**Assistance
administrative
Septembre 2023**

Assistance administrative et entraide judiciaire en matière fiscale

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2023)

Autor:

Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team Documentaziun
Fiscalas
Administraziun federala
da taglia

**Cet article a été rédigé avec la collaboration de la
Division d'échange d'informations en matière fiscale de
l'Administration fédérale des contributions (AFC).**

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	ASSISTANCE ADMINISTRATIVE	2
2.1	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales	3
2.1.1	Domaine d'activité du Forum mondial	3
2.1.2	Premier cycle d'évaluation	3
2.1.3	Deuxième cycle d'évaluation	4
2.2	Bases légales de l'assistance administrative internationale	5
2.2.1	Bases légales matérielles	6
2.2.2	Bases légales procédurales	7
2.3	Principes généraux de l'assistance administrative internationale	7
2.3.1	Champ d'application matériel	7
2.3.2	Digression : échange spontané et automatique de renseignements	8
2.3.3	Indications devant figurer dans la demande	8
2.3.4	Renseignements susceptibles d'être échangés	9
2.3.5	Demandes individuelles et groupées	10
2.3.6	Confidentialité	11
2.3.7	Champ d'application temporel	12
2.4	Déroulement de l'assistance administrative internationale en cas de demandes étrangères	12
2.4.1	Parties impliquées	12
2.4.2	Procédure	13
2.4.2.1	Recevabilité de la demande	13
2.4.2.2	Ordonnance de production	13
2.4.2.3	Obtention de renseignements	14
2.4.2.4	Décision d'octroi de l'assistance administrative	14
2.4.3	Garanties de procédure	15
2.4.4	Procédure en cas de demandes groupées	16
2.4.5	Procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir	16
2.4.6	Frais	17
2.4.7	Procédure de recours	17
2.4.8	Transmission des renseignements	17
2.4.8.1	Procédure simplifiée	18
2.4.8.2	Procédure ordinaire	18
2.4.9	Vue d'ensemble de la procédure	18
2.5	Demandes suisses d'assistance administrative internationale	20
2.6	Assistance administrative intercantonale	20

3	ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE.....	22
3.1	Bases légales	22
3.2	Conditions pour l'entraide judiciaire	22
3.2.1	Double incrimination.....	23
3.2.2	Principe de spécialité	23
3.2.3	Réciprocité	23
3.2.4	Proportionnalité.....	23
3.2.5	Réserve fiscale.....	23
3.3	Procédure.....	24
3.4	Procédure de recours.....	24

Abréviations

Accord anti-fraude	Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international Accord de coopération 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
Acquis de Schengen	Convention d'application de l'Accord de Schengen entre les Gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes
AERF	Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale
AFC	Administration fédérale des contributions
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié dans le Recueil officiel
CDI	Convention de double imposition
CEEJ	Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale
CF	Conseil fédéral
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif
EAR	Echange automatique de renseignements
EIMP	Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale
Forum mondial	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
LAAF	Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LTAf	Loi fédérale sur le Tribunal administratif fédéral
LTF	Loi sur le Tribunal fédéral
MAC	Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
MC-OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE
OAAF	Ordonnance sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
OFJ	Office fédéral de la justice
PA	Loi fédérale sur la procédure administrative
PRG	Peer Review Group (Groupe d'examen par les pairs)
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
ToR	Terms of Reference
UE	Union européenne

1 INTRODUCTION

Depuis quelques années, la coopération transfrontalière en matière fiscale est devenue un sujet clé de la scène internationale. Ce domaine a gagné en importance dès lors que les rapports de droit fiscal se sont internationalisés avec la mondialisation croissante de l'économie et des conditions de vie en général.

Etant donné que même au sein d'une entité fortement intégrée comme l'Union européenne (UE), le domaine des impôts directs reste une compétence des Etats membres, cette coopération se révèle souvent difficile. C'est pourquoi l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) est un acteur essentiel en ce qui concerne la coopération transfrontalière entre les pays en matière d'impôts sur le revenu et la fortune. Beaucoup d'Etats, dont la Suisse, ont signé une multitude de conventions de double imposition (CDI) avec d'autres Etats. Ces CDI s'alignent en règle générale sur le [Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE \(MC-OCDE\)](#). De nombreux Etats ont également signé la [Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 \(MAC\)](#). Ces accords définissent, avec d'autres sources de droit, le standard international, dont l'adoption vise à harmoniser les procédures d'échange d'informations au niveau international et à rendre celles-ci les plus efficaces possible.

L'assistance administrative et l'entraide judiciaire constituent deux instruments importants pour la coopération entre les autorités. Cet article propose un aperçu de ces domaines. L'accent est mis sur l'assistance administrative et l'entraide judiciaire **internationales** en matière fiscale, mais les grandes lignes de l'assistance administrative entre les cantons seront aussi abordées (*cf. chiffre 2.6*).

Au niveau national, la réglementation internationale sur l'assistance administrative a été dotée d'une base juridique avec la [Loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 28 septembre 2012 \(LAAF\)](#), entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. En raison de diverses évolutions internationales, la LAAF a déjà été révisée à plusieurs reprises et des adaptations ultérieures ne peuvent pas être exclues. En raison des développements internationaux, ces modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} août 2014, le 1^{er} janvier 2017 et le 1^{er} novembre 2019 (*cf. chiffre. 2.1*).

Dans ses directives¹, l'Office fédéral de la justice (OFJ) définit que l'**assistance administrative** concerne la collaboration entre **autorités administratives** alors que l'**entraide judiciaire au sens large** comprend toutes les mesures prises par un Etat (Etat requis) sur demande d'un autre Etat (Etat requérant) en vue de soutenir la poursuite et la répression d'infractions pénales dans l'Etat requérant. Elle est avant tout mise en œuvre par des **autorités de poursuite pénale**.

En outre, l'OFJ rappelle que la délimitation entre assistance administrative et entraide judiciaire se révèle de plus en plus difficile à déterminer étant donné que les autorités administratives traitent aussi des affaires pénales.

¹ OFJ, unité entraide judiciaire, « [L'entraide judiciaire internationale en matière pénale](#) », directives, 9^{ème} édition 2009.

2 ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

En guise d'introduction, et afin d'illustrer l'assistance administrative, deux cas concrets d'application de l'assistance administrative internationale sont décrits ci-dessous.

Exemple 1

Les autorités fiscales de l'Etat A procèdent à une enquête fiscale concernant Monsieur X. De cette enquête, il ressort que Monsieur X est soupçonné de ne pas avoir déclaré un ou plusieurs comptes bancaires détenus auprès de la banque B, sise dans l'Etat B. Sur la base de leur expérience, les autorités compétentes de l'Etat A considèrent qu'il est probable que les comptes bancaires soient formellement détenus par des personnes faisant partie de la famille de Monsieur X et que celui-ci en serait bénéficiaire économique. Partant, l'Etat A demande à l'Etat B des informations relatives à tous les comptes bancaires détenus auprès de la banque B dont Monsieur X est le bénéficiaire économique ainsi que tous ceux dont son épouse E ou ses enfants, K et L, seraient titulaires.

Dans cet exemple, l'assistance administrative a pour but l'**application du droit fiscal interne** de l'Etat A. Grâce aux informations transmises par l'Etat requis, l'Etat requérant peut imposer, dans son pays, une situation en vertu de son propre droit. A défaut d'assistance administrative, l'Etat A n'aurait pas été en mesure d'obtenir les informations pertinentes tant et aussi longtemps que Monsieur X ne lui aurait pas divulgué volontairement l'existence de relations bancaires.

Exemple 2

Un employé réside dans l'Etat A et travaille pendant plus de 183 jours dans l'Etat B. En ce qui concerne les revenus de l'emploi ([art. 15 MC-OCDE](#)), la méthode d'exemption ([art. 23 A MC-OCDE](#)) est appliquée sur la base de la CDI conclue entre les deux Etats. Afin de mettre en œuvre la CDI, l'Etat A indique à l'Etat B le montant qui est exonéré d'impôt dans l'Etat A.

Cet exemple concerne l'assistance administrative pour la **mise en œuvre d'un accord** conformément au standard OCDE. L'échange d'informations a trait à une disposition fiscale qui est réglementée dans la convention de double imposition. Sur la base de l'assistance administrative fournie par l'un des Etats, l'autre Etat peut procéder à une imposition.

Dans ces deux cas, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est un outil important pour obtenir des informations qui se trouvent au-delà des frontières de la propre juridiction de l'Etat requérant et auxquelles l'accès serait sinon impossible en raison de la souveraineté de chaque Etat. De ce fait, par le biais d'une demande d'assistance administrative, l'Etat requérant peut obtenir des informations de l'Etat requis.

Les différents aspects et, en particulier, la base juridique de l'assistance administrative en matière fiscale seront expliqués ci-dessous.

2.1 Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales

2.1.1 Domaine d'activité du Forum mondial

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) est la continuation d'un forum constitué par l'OCDE au début des années 2000 dans le contexte de ses travaux concernant les paradis fiscaux. Désormais, le Forum mondial représente le cadre multilatéral ayant pour but la mise en œuvre des normes convenues au niveau international de transparence et d'échange de renseignements dans le domaine fiscal. Il compte actuellement 168 Etats membres, dont la Suisse.

En 2009, le Forum mondial a été chargé par le Groupe des vingt (G20)² de promouvoir la mise en place rapide du standard international concernant la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale. Le Forum mondial procède à des examens par les pairs (*Peer Reviews*) afin de vérifier dans quelle mesure le standard international concernant la transparence et l'échange de renseignements a été respecté par le pays examiné. Ces examens par les pairs s'effectuent en deux phases. Le Forum mondial examine tout d'abord si les bases légales permettant l'échange de renseignements existent et, ensuite, de quelle manière celles-ci sont mises en œuvre dans la pratique. Sur la base de critères d'examen appelés « termes de référence » (*Terms of Reference*, [ToR]), l'efficacité (par exemple, accès et disponibilité de l'information, qualité du transfert d'informations) et l'efficience (par exemple, durée des procédures) de l'échange d'informations sur demande sont évaluées. A la fin de la seconde phase, un rapport accompagné d'une note d'ensemble est validé par le *Peer Review Group* (PRG, Groupe d'examens par les pairs), composé de 30 membres (dont la Suisse). Les quatre notes « conforme », « conforme pour l'essentiel », « partiellement conforme » ou « non conforme » peuvent être attribuées, dans le rapport, au titre d'évaluation globale, les deux dernières étant considérées comme insuffisantes.

2.1.2 Premier cycle d'évaluation

Un premier cycle d'évaluation s'est terminé en 2016. Dans ce cadre, plus de 250 évaluations ont été effectuées et des notes d'ensemble ont été attribuées à plus de 100 Etats et territoires.

Après avoir longtemps été bloquée dans la première phase du processus d'évaluation, notamment en raison de certaines déficiences au niveau de ses CDI, la Suisse a pu accéder à la seconde phase en février 2015. Pour ce faire, la Suisse a notamment révisé certaines CDI ou en a négocié de nouvelles en vue d'inclure une clause d'assistance administrative conforme au standard de l'OCDE. Elle a également signé en octobre 2013 la MAC élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE. Pour la Suisse, cet instrument multilatéral est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2017.

Dans le rapport publié le 26 juillet 2016 (*Peer Review Report 2016*), la Suisse a obtenu la note globale de « conforme pour l'essentiel ». Ce résultat était très positif pour la Suisse qui avait fait de grands efforts pour satisfaire aux normes internationales en matière de transparence fiscale.

² Le G20 existe depuis 1999. Il s'agit d'un regroupement informel de 19 pays et de l'UE, représentant les principaux pays industrialisés et émergents.

On relève des développements dans les domaines suivants :

- l'introduction dans la LAAF d'une exception à la procédure de notification. La Suisse respecte désormais la norme internationale ;
- l'extension considérable du réseau des CDI ;
- l'accélération des procédures et l'augmentation des effectifs dans le domaine du traitement des demandes d'assistances administratives, de sorte qu'un grand nombre de demandes peut désormais être traité avec davantage d'efficacité.

Dans le rapport du Forum mondial de 2016, deux des dix critères d'évaluation (ToR) examinés ont été jugés « partiellement conformes ». Ils concernaient, d'une part, la transparence des personnes morales, en particulier en lien avec les actions au porteur et, d'autre part, le traitement des données volées dans le cadre de l'échange d'informations. Le PRG a élaboré plusieurs recommandations permettant à la Suisse d'améliorer le cadre juridique et la mise en œuvre pratique de ces points ainsi que d'autres.

La [Loi fédérale sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales du 21 juin 2019](#) (partiellement en vigueur depuis le 1^{er} novembre 2019) a largement tenu compte des recommandations du PRG. Les dispositions suivantes ont, par exemple, été prises :

- les actions au porteur ne peuvent être émises que par des sociétés cotées en bourse ou sous forme de titre intermédié. Les actions au porteur non admises ont été converties *ex lege* en actions nominatives au 1^{er} mai 2021 et les ayants droit économiques des actions/actions nominatives doivent être inscrits dans un registre (des actions ou autre). À cette fin, un système de sanction a été mis en place, lequel intervient en cas de violation des obligations d'annoncer ;
- les entités juridiques ayant leur siège social à l'étranger mais qui ont leur direction effective en Suisse, doivent tenir un registre de leurs actionnaires au lieu où se trouve leur direction effective ;
- désormais, l'assistance administrative concernant les personnes décédées peut, par le biais de leurs successeurs en droit, être accordée ;
- le traitement des données volées n'a pas fait l'objet d'une nouvelle réglementation légale, dès lors que les dispositions légales actuellement en vigueur (en particulier l'[art. 7 let. c LAAF](#)) sont suffisantes, tel que l'a également retenu le Tribunal fédéral (TF)³.

2.1.3 Deuxième cycle d'évaluation

Un deuxième cycle d'examen par les pairs pour tous les membres du Forum mondial, ainsi que pour les non-membres qui sont pertinents pour le travail du Forum mondial, a commencé en 2016 afin d'assurer le respect et la mise en œuvre constantes de la norme d'échange d'informations sur demande. L'examen a été réalisé sur la base des termes de référence révisés en 2016, ce qui permet, d'une part, d'évaluer la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial et, d'autre part, de surveiller les nouveaux éléments tels que les demandes de groupe, l'identification des bénéficiaires effectifs ou la qualité des demandes.

³ Arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018.

Le 6 avril 2020, le rapport du Forum mondial concernant la Suisse relatif au deuxième cycle a été publié (*Peer Review Report 2020*). Le Forum mondial a de nouveau jugé la Suisse globalement « conforme pour l'essentiel ». Ce résultat, très réjouissant, montre que la Suisse a correctement mis en œuvre et appliqué les règles d'assistance administrative en matière fiscale.

Le rapport confirme que depuis son dernier examen en 2016, la Suisse a amélioré son cadre juridique et sa pratique, notamment en ce qui concerne la réglementation des actions au porteur, l'octroi de l'assistance administrative s'agissant de personnes décédées, son processus d'échange d'informations et l'augmentation du nombre de personnes dédiées à ce domaine au sein de l'Administration fédérale des contributions (AFC).

Toutefois, le rapport contient également de nouvelles recommandations pour améliorer la disponibilité des informations pertinentes et l'échange d'informations en lui-même, soit notamment :

- prendre des mesures supplémentaires à l'endroit de toutes les personnes morales et arrangements concernant la disponibilité des informations relatives aux bénéficiaires économiques. Ce critère d'évaluation a été jugé « partiellement conforme ». Il a donc été recommandé, par exemple, d'introduire des mesures d'exécution appropriées pour garantir que les sociétés étrangères ayant une direction effective en Suisse respectent leur obligation de tenir à jour une liste des bénéficiaires économiques ;
- garantir que les banques suisses disposent toujours d'informations précises et actuelles concernant l'ayant droit économique de tout compte qu'elles détiennent, tel que l'exige le standard international ;
- respecter la confidentialité des demandes d'assistance reçues selon les standards requis. Jusqu'à présent, la Suisse a accordé à la personne concernée ou à la personne habilitée à recourir l'accès à tous les documents du dossier la concernant, y compris la demande entrante, ce qui est considéré comme n'étant pas conforme au standard. En outre, il a été recommandé de réduire au minimum les informations publiées dans la Feuille fédérale concernant une demande d'assistance administrative. Cet élément a reçu la note « partiellement conforme ».

La Suisse est tenue de présenter chaque année au PRG un rapport sur les mesures qu'elle a prises pour mettre en œuvre les recommandations du Forum mondial visant à améliorer la transparence fiscale et l'échange de renseignements. Les rapports de suivi des années 2021 et 2022 indiquent que la Suisse a continué d'améliorer ses pratiques en matière d'assistance administrative, notamment en ce qui concerne les critères d'évaluation relatifs à la disponibilité des informations sur le bénéficiaire effectif et sur le délai de traitement des demandes d'assistance.

A l'avenir, au lieu d'un troisième cycle d'évaluation, la mise en œuvre de l'échange d'informations sur demande sera surveillée notamment au moyen d'une procédure de suivi basée sur les commentaires des pairs et sur des auto-évaluations. La Suisse continuera donc d'informer chaque année le Forum mondial sur l'état et les progrès de la mise en œuvre des recommandations.

2.2 Bases légales de l'assistance administrative internationale

Comme déjà mentionné, le standard international élaboré par l'OCDE est la référence la plus importante dans le domaine de l'assistance administrative. Ce standard se base sur des sources de droit international qui déterminent en grande partie le droit matériel (voir *chiffre 2.2.1*). L'exécution des

conventions internationales conclues selon le standard de l'OCDE est, par ailleurs, concrétisée à l'aide d'une loi en droit interne suisse (voir *chiffre 2.2.2*).

2.2.1 Bases légales matérielles

L'OCDE définit le standard international en matière d'échange de renseignements d'une part à l'aide du MC-OCDE et du [commentaire](#) y relatif et, d'autre part, avec l'[Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale \(AERF\)](#) entré en vigueur en 2004 et du [commentaire](#) y relatif (voir AERF p. 15). Une grande importance est donnée au plan international au [commentaire](#) du MC-OCDE, car on peut s'attendre à ce que les autorités d'exécution s'y tiennent de très près. Le MC-OCDE a été mis à jour le 21 novembre 2017.

L'[art. 26 MC-OCDE](#) constitue le **standard international** en matière d'échange de renseignements fiscaux :

- 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'elle prévoit 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.*
- 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 celles 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.*
- 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.

Selon le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#), l'échange de renseignements ne doit pas être limité. Le but est plutôt de permettre l'**échange de renseignements le plus large possible** (*to the widest possible extent, cf. chiffre 2.3.4*). Concrètement, cela signifie que les exigences posées par le droit interne suisse concernant une demande d'assistance administrative ne doivent pas empêcher l'échange efficace de renseignements.

En outre, il convient de souligner qu'en vertu de la **primauté du droit international** sur le droit national, les clauses d'assistance administrative contenues dans les CDI engagent la Suisse et elles ne peuvent pas être modifiées par le biais du droit interne. Cela veut dire que la nature des renseignements échangeables, les conditions de l'assistance administrative ainsi que sa portée sont déterminées par le droit international.

Par ailleurs, il convient de garder à l'esprit que le standard international – sous la forme du MC-OCDE et de son commentaire – est politiquement contraignant puisque la Suisse est membre de l'OCDE. Il n'est ainsi pas possible pour la Suisse de conclure des clauses d'assistance administrative qui ne sont pas conformes au standard international sans risquer que les autres Etats prennent à moyen terme des mesures de rétorsion. Il faut toutefois préciser que le MC-OCDE et son commentaire ne sont juridiquement contraignants ni pour les tribunaux ni pour les contribuables des Etats membres.

2.2.2 Bases légales procédurales

Comme on l'a vu, la Suisse est tenue d'aménager son droit interne de façon à ce que les renseignements requis en vertu du standard international puissent être obtenus. Cette concrétisation de dispositions matérielles de droit international en droit interne se fait par le biais de la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. Elle régit les aspects procéduraux de l'exécution de l'assistance administrative et se limite donc à régler au plan interne les compétences, la procédure et les voies de droit.

2.3 Principes généraux de l'assistance administrative internationale

2.3.1 Champ d'application matériel

L'[art. 1 LAAF](#) règle l'exécution de l'assistance administrative fondée sur les CDI et sur d'autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Les AERF sont de telles conventions, créées pour les Etats ayant décidé de ne pas conclure de CDI entre eux. D'un point de vue matériel, il n'y a pas de différence entre les CDI et les AERF en ce qui concerne l'échange de renseignements. Il y a maintenant plusieurs AERF en vigueur en Suisse qui répondent au standard international en matière d'échange de renseignements.

L'[art. 1 LAAF](#) comprend également l'échange de renseignements fondé sur la MAC. Cette convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE constitue un instrument complet de coopération multilatérale dans le domaine fiscal⁴. S'agissant de l'échange de renseignements sur demande, le contenu et la portée de cette convention correspondent à la norme de l'OCDE, précisée à l'[art. 26 MC-OCDE](#) et dans le commentaire y afférent. La convention multilatérale augmente ainsi le nombre d'Etats partenaires avec lesquels la Suisse peut mutuellement échanger des renseignements sur demande conformément à cette norme.

Selon le standard international, les renseignements nécessaires pour la mise en œuvre des conventions ainsi que ceux nécessaires pour l'application et l'exécution du droit fiscal interne peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative (voir les exemples sous *chiffre 2*).

En conséquence, il faut examiner, pour chaque demande, si la convention applicable est conforme au standard international et si les renseignements sont demandés aux fins de mise en œuvre de la CDI ou aux fins d'application et d'exécution du droit interne.

2.3.2 Digression : échange spontané et automatique de renseignements

A côté de l'échange de renseignements sur demande, auquel le présent article est consacré, la LAAF prévoit également l'échange spontané de renseignements ([art. 1 al. 1 LAAF](#)). Cette forme d'échange a été introduite avec l'entrée en vigueur de la MAC et implique que les renseignements ne sont pas communiqués en réponse à une demande préalable, mais sont fournis car l'Etat présume un intérêt possible d'un autre Etat pour des informations dont il dispose.

Le Conseil fédéral (CF) a transposé les normes internationales dans le droit suisse et a ainsi fixé les modalités de l'échange spontané dans le cadre de l'[Ordonnance sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale du 23 novembre 2016 \(OAAF\)](#). La Suisse a échangé des renseignements de manière spontanée pour la première fois en 2018.

Par ailleurs, en juillet 2014, le Conseil de l'OCDE a approuvé la nouvelle norme internationale relative à l'échange automatique de renseignements en matière fiscale (EAR).⁵

2.3.3 Indications devant figurer dans la demande

En vertu des dispositions de l'[art. 6 al. 1 LAAF](#), la demande d'assistance administrative doit contenir les indications prévues par la convention applicable. Dans le cas où la convention ne donne aucune information sur le contenu nécessaire d'une demande et qu'aucune autre réglementation ne peut être déduite de la convention, la demande doit contenir les éléments suivants ([art. 6 al. 2 LAAF](#)) :

- identité de la personne concernée ;
- indication des renseignements recherchés ;
- but fiscal pour lequel les renseignements sont demandés ;
- raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés se trouvent dans l'Etat requis ;

⁴ Une liste actualisée des juridictions participantes est disponible sur le [site internet de l'OCDE](#).

⁵ Voir à ce sujet l'article « Echange automatique de renseignements » dans le Recueil [Informations fiscales](#), section B.

- si connus : nom et adresse des détenteurs supposés de renseignements ;
- déclaration écrite confirmant que l'autorité requérante pourrait obtenir les renseignements en vertu de son droit interne et précisant qu'elle a utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure fiscale nationale.

Le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#) précise que le nom et l'adresse du contribuable ne doivent pas nécessairement figurer dans la demande. En revanche, l'Etat requérant doit fournir d'autres indications qui permettent d'identifier le contribuable. Cette exigence est reprise par l'[art. 6 al. 2 let. a LAAF](#) qui dispose que l'identification de la personne concernée peut aussi s'effectuer autrement que par l'indication du nom et de l'adresse. Lorsque les indications nécessaires ne figurent pas dans la demande, l'AFC en informe l'autorité requérante par écrit et lui donne la possibilité de compléter sa demande ([art. 6 al. 3 LAAF](#)).

2.3.4 Renseignements susceptibles d'être échangés

L'[art. 26 al. 1 MC-OCDE](#) impose que les renseignements requis lors d'une demande d'assistance administrative soient **vraisemblablement pertinents** (*foreseeably relevant*). Afin de décider quelles informations sont pertinentes, il faut se baser sur la perspective de l'Etat requérant. Selon le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#), ce standard de la pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements qui soit le plus large possible tout en excluant les *fishing expeditions*. Le commentaire précise cette notion comme constituant une demande spéculative sans rapport apparent avec une recherche ou une enquête en cours. Peu importe qu'une fois fournis les renseignements requis soient estimés pertinents ou non par l'Etat demandeur.

L'[art. 26 al. 3 MC-OCDE](#) limite le champ d'application de l'échange de renseignements dans la mesure où l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures non conformes à ses lois ou à sa pratique administrative. Pourtant, le commentaire précise que **l'échange de renseignements ne doit pas être refusé sur la base du secret fiscal**. L'[art. 8 al. 1 LAAF](#) dispose que pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande (pour les impôts sur le revenu et la fortune, voir [art. 127 à 129 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \[LIFD\]](#) et [art. 43 à 45 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \[LHID\]](#)).

L'[art. 26 al. 5 MC-OCDE](#) précise que l'échange de renseignements ne doit pas être refusé uniquement au motif 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. L'alinéa 5 de l'[art. 26 MC-OCDE](#) prime donc l'alinéa 3, dans la mesure où l'échange de renseignements ne doit pas être refusé à cause du secret bancaire. L'[art. 8 al. 2 LAAF](#) retient explicitement que les renseignements détenus par les personnes ou les institutions mentionnées ci-dessus peuvent être exigés si la convention applicable prévoit leur transmission. Comme déjà dit, une telle transmission est prévue dans les conventions conclues selon le standard international.

Il existe une **exception pour les avocats** qui sont autorisés à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi sur les avocats. Selon l'[art. 8 al. 6 LAAF](#), les avocats peuvent refuser de remettre des renseignements protégés par le secret professionnel. Cette exception est aussi expressément

prévue par le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#). Pourtant, le commentaire précise qu'il faut interpréter cette exception d'une manière étroite. Les documents que l'avocat possède en une autre qualité que celle d'avocat sont soumis à l'obligation de remise.

2.3.5 Demandes individuelles et groupées

Le [message](#) du CF du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance fiscale précisait que l'assistance administrative n'était possible que dans un cas particulier. Par conséquent, les demandes groupées n'étaient pas initialement prévues. Pourtant, le message concernant la LAAF déjà l'entrée en vigueur imminente du nouveau commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#) et qu'il fallait s'attendre à ce que les demandes groupées soient admises. La version actuelle de la LAAF permet le traitement de demandes groupées. Le CF fixe les conditions liées au contenu d'une demande groupée par le biais de l'OAAF. Même avant l'entrée en vigueur de l'OAAF et la modification de la LAAF le 1^{er} août 2014, les demandes groupées étaient déjà possibles sur la base de l'art. 1 de l'[Ordonnance relative à l'assistance administrative en cas de demandes groupées d'après les conventions fiscales internationales du 16 janvier 2013](#) (abrogée le 1^{er} août 2014) pour la période après l'entrée en vigueur de la LAAF. Le TF a précisé dans un arrêt important⁶ que les demandes groupées fondées sur la CDI Suisse-Etats-Unis sont en principe admises même pour la période précédant l'entrée en vigueur de la LAAF (avant le 1^{er} février 2013).

L'[art. 3 let. c LAAF](#) définit les demandes groupées comme des requêtes d'assistance administrative qui exigent des renseignements sur plusieurs personnes ayant eu un modèle de comportement identique et étant identifiables à l'aide de données précises. Le CF fixe le contenu requis d'une demande groupée ([art. 6 al. 2^{bis} LAAF](#)).

Pour ce qui suit, il convient de différencier les demandes groupées, admises, d'une *fishing expedition* qui est interdite. Pour qu'une demande ne soit pas considérée comme telle, l'Etat requérant devra – conformément au commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#) – fournir une description détaillée du groupe ainsi que les faits et les circonstances qui ont conduit à la demande, une explication de la loi applicable et les raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, le tout étayé par une base factuelle claire. En outre, il est exigé que les renseignements demandés aident à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe – autrement dit, s'ils se conforment à la législation.

Enfin, le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#) énumère différents exemples concernant la différenciation entre demandes groupées et *fishing expedition*. Deux de ces exemples sont présentés ci-dessous.

Exemple 1

Le prestataire de services financiers B est domicilié dans l'Etat B. Les autorités fiscales de l'Etat A ont constaté que B essaie de vendre, à l'aide d'informations trompeuses, un produit financier à des personnes résidant dans l'Etat A. B affirme que le revenu accumulé dans ce produit n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu dans l'Etat A. Afin de pouvoir effectuer cet investissement, il faut ouvrir un compte chez B. Les autorités fiscales de l'Etat A ont publié une alerte avertissant leurs contribuables que ce produit n'aura pas l'effet fiscal souhaité et que le revenu gagné avec ce produit est soumis à l'impôt. Néanmoins, B continue de vendre ce produit sur son site Internet et l'Etat A possède des indications

⁶ Arrêt du TF 2C_269/2013 du 5 juillet 2013.

que B distribue le produit aussi à travers un réseau de conseillers. L'Etat A a déjà découvert que plusieurs de ses contribuables n'ont pas déclaré le revenu provenant de ce produit financier. L'Etat A a épuisé les moyens qui sont à sa disposition au plan interne pour obtenir des renseignements relatifs à l'identité des contribuables qui ont acheté le produit financier. L'Etat A demande à l'autorité compétente de l'Etat B de lui fournir des renseignements relatifs à toutes les personnes résidant dans l'Etat A ayant un compte chez B et qui ont investi dans le produit financier. La demande d'assistance administrative de l'Etat A contient les informations ci-dessus et elle inclut des précisions concernant le produit financier et les enquêtes d'A.

Selon le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#), une demande d'assistance administrative telle qu'elle est décrite dans l'exemple 1 représenterait une demande groupée admissible.

Exemple 2

La banque B est établie dans l'Etat B. L'Etat A impose les personnes résidant sur son territoire sur la base de leur revenu mondial. L'autorité compétente de l'Etat A demande à l'autorité compétente de l'Etat B de lui fournir les noms, les dates et les lieux de naissance ainsi que les soldes de compte des personnes résidant dans l'Etat A et ayant un compte auprès de la banque B ou une procuration pour un tel compte ou qui en sont le propriétaire effectif. La demande d'assistance administrative ne contient que l'information que la banque B est réputée pour posséder un grand nombre de titulaires de compte étrangers.

Une telle demande d'assistance administrative ne correspond pas au standard international et l'Etat requis n'est pas tenu de fournir des renseignements à l'Etat requérant. Puisque la demande s'apparente à une *fishing expedition*, l'[art. 7 let. a LAAF](#), qui prévoit la non-entrée en matière, s'applique.

2.3.6 Confidentialité

Selon l'[art. 26 al. 2 MC-OCDE](#), tous les **renseignements échangés** sont **tenus secrets** et ils ne doivent être rendus accessibles qu'aux personnes ou autorités concernées par la taxation ou le recouvrement, l'exécution ou la poursuite pénale, ainsi que par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou ces personnes. Le commentaire du MC-OCDE précise que les règles de confidentialité s'appliquent aux renseignements contenus dans la demande d'assistance administrative ainsi qu'aux renseignements transmis à l'Etat requérant.

La confidentialité doit être garantie à travers les lois de l'Etat qui obtient les renseignements. Le standard international prévoit que les renseignements transmis dans le cadre de l'échange de renseignements sont tenus secrets dans l'Etat qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet Etat ([art. 26 al. 2 MC-OCDE](#) et le commentaire y relatif).

Dans le cas où l'Etat requérant ne satisfait pas son obligation de confidentialité, le commentaire du MC-OCDE prévoit que l'Etat requis peut suspendre l'assistance administrative jusqu'à ce que l'Etat requérant satisfasse ces obligations.

En outre, le commentaire précise que les renseignements reçus ne peuvent être divulgués à un Etat tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la convention applicable.

Selon le principe de la spécialité, l'Etat requérant ne doit utiliser les renseignements qu'aux fins décrites dans la convention applicable. Les renseignements ne peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales qu'à deux conditions :

- lorsque les renseignements peuvent être utilisés à d'autres fins selon les lois des deux Etats ;
- lorsque l'autorité compétente de l'Etat requis donne son accord.

Du point de vue procédural, l'[art. 26 al. 2 MC-OCDE](#) est concrétisé en droit interne suisse par le biais de l'[art. 20 al. 2 LAAF](#). L'AFC est tenu de rappeler à l'autorité requérante ses obligations de confidentialité. Il appartient également à l'AFC de donner son accord pour la transmission des renseignements à d'autres fins que fiscales. Lorsque les renseignements obtenus sont destinés à être transmis à des autorités pénales, l'AFC les donne en accord avec l'OFJ ([art. 20 al. 3 LAAF](#)).

2.3.7 Champ d'application temporel

La LAAF **s'applique à toutes les conventions** et pas uniquement à celles qui sont entrées en vigueur ou ont été révisées après son entrée en force.

En revanche, les clauses d'assistance administrative conclues conformément au standard international déterminent de manière explicite à partir de quelle année fiscale l'assistance administrative s'applique, en règle générale à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur du protocole d'amendement. En principe, il n'y a donc pas de rétroactivité de l'assistance administrative.

L'[art. 24a LAAF](#), une disposition transitoire, dispose que les [art. 6 al. 2^{bis}](#) et [14a LAAF](#) s'appliquent aux demandes groupées déposées depuis le 1^{er} février 2013. Les modifications relatives à l'information ultérieure de la personne habilitée à recourir ([art. 14 al. 1 et 2](#), [art. 15 al. 2](#) et [art. 21a LAAF](#)) s'appliquent aux demandes d'assistance administrative déjà déposées au moment de l'entrée en vigueur de ces modifications ou déposées ultérieurement.

2.4 Dérroulement de l'assistance administrative internationale en cas de demandes étrangères

Tant les demandes d'assistance administrative adressées à la Suisse que celles qui en émanent sont traitées par l'AFC. Lorsque les demandes sont adressées à la Suisse, le déroulement peut globalement être subdivisé en trois phases : **examen de la recevabilité** de la demande (*cf. chiffre 2.4.2.1*), décision d'octroi de l'**assistance administrative** (*cf. chiffre 2.4.2.4*), transmission des **renseignements** le cas échéant (*cf. chiffre 2.4.8*), dans le respect des procédures de recours (*cf. chiffre 2.4.7*).

2.4.1 Parties impliquées

L'[art. 2 LAAF](#) attribue la compétence pour l'exécution des demandes d'assistance administrative étrangères à l'AFC. Les autres personnes et autorités qui jouent un rôle dans la procédure sont l'autorité étrangère, la personne concernée, une tierce personne éventuellement concernée, le détenteur des renseignements et, le cas échéant, des autorités cantonales et/ou communales en possession des renseignements requis. La notion d'« autorité étrangère » n'est pas définie par la LAAF puisque c'est le droit de l'Etat partenaire concerné qui détermine par qui une demande d'assistance administrative doit être adressée. En revanche, l'[art. 3 let. a LAAF](#) définit la personne concernée comme étant

celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. En outre, le détenteur des renseignements est selon l'[art. 3 let. b LAAF](#) la personne qui détient en Suisse les renseignements demandés. Depuis la révision entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2019, l'assistance administrative peut également être accordée dans le cas de personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient octroyer la qualité de partie à la procédure ([art. 18a LAAF](#)).

2.4.2 Procédure

L'[art. 5 al. 1 LAAF](#) précise que la [Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 \(PA\)](#) s'applique pour autant que la LAAF n'en dispose autrement.

2.4.2.1 Recevabilité de la demande

Après que l'autorité étrangère compétente a déposé une demande d'assistance administrative auprès de l'AFC, celle-ci effectue un **examen préliminaire**. Lors de cet examen préliminaire il est question de vérifier – en plus des conditions formelles – si les conditions pour un éventuel échange de renseignements ont été rendues vraisemblables.

La demande doit être adressée **par écrit** et dans l'une des **langues officielles suisses** ou en **anglais** ([art. 6 al. 1 LAAF](#)). Concernant son contenu, la demande doit comprendre les informations prévues par la convention applicable ou par l'[art. 6 al. 2 LAAF](#) (*cf. chiffre 2.3.3*). Comme déjà mentionné, c'est le CF qui fixe le contenu requis d'une demande groupée ([art. 6 al. 2^{bis} LAAF](#), *cf. chiffre 2.3.5*). Ainsi, une telle demande doit comprendre les informations exigées par l'[art. 3 al. 1 OAAF](#). Lors des travaux législatifs, la norme internationale a servi d'orientation.

Si la demande est déposée à des fins de recherche de preuves (*fishing expedition*, *cf. chiffre 2.3.5*), si les renseignements requis ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable ou si la demande viole le principe de la bonne foi, l'[art. 7 LAAF](#) dispose que l'AFC n'entre pas en matière.

L'AFC donne la possibilité à l'autorité requérante de compléter sa demande si l'une des conditions de l'[art. 6 al. 2 LAAF](#) n'est pas remplie (*cf. chiffre 2.3.3*).

2.4.2.2 Ordonnance de production

Si l'AFC arrive à la conclusion que les conditions de recevabilité sont remplies, elle rend une **ordonnance de production**. Ce faisant, elle exige que les renseignements demandés lui soient transmis. L'ordonnance de production peut s'adresser :

- à la personne concernée ([art. 9 LAAF](#)) ;
- au détenteur des renseignements ([art. 10 LAAF](#)) ;
- à une administration fiscale cantonale ([art. 11 LAAF](#)) ; ou
- à une autre autorité suisse ([art. 12 LAAF](#)).

La personne concernée et le détenteur de renseignements doivent remettre tous les renseignements pertinents en leur possession ou sous leur contrôle ([art. 9 al. 3](#) respectivement [art. 10 al. 3 LAAF](#)). L'AFC peut donc exiger de la personne concernée et du détenteur de renseignements de fournir tout type de renseignements, y compris ceux qui sont de nature bancaire ou qui concernent des droits de propriété.

Les administrations fiscales cantonales et les autres autorités suisses sont tenues de remettre les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative ([art. 11 al. 1](#) respectivement [art. 12 al. 1 LAAF](#)).

2.4.2.3 Obtention de renseignements

Pour obtenir des renseignements, l'[art. 8 al. 1 LAAF](#) dispose que seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande (pour les impôts sur le revenu et la fortune, cf. [art. 127 à 129 LIFD](#) et [43 à 45 LHID](#)).

Selon l'[art. 22j LAAF](#), la personne concernée ou le détenteur des renseignements qui, intentionnellement, ne se conforme pas à une décision de remettre les renseignements est passible d'une amende pouvant atteindre CHF 10'000.

En vertu de l'[art. 13 LAAF](#), des mesures de contrainte peuvent être ordonnées pour obtenir des renseignements si le droit suisse prévoit de telles mesures ou s'il s'agit d'informations bancaires au sens de l'[art. 8 al. 2 LAAF](#). Les mesures de contrainte doivent être ordonnées par la directrice de l'AFC. Dans des cas exceptionnels, une mesure de contrainte peut être approuvée rétroactivement dans un délai de trois jours ouvrables ([art. 13 al. 4 LAAF](#)).

Conformément à l'[art. 4 al. 2 LAAF](#), la procédure d'assistance administrative est **menée avec diligence**. Cela signifie par exemple que l'[art. 22a al. 1 PA](#) concernant les fêtes ne s'applique pas ([art. 5 al. 2 LAAF](#)). Cette exigence est également posée par le commentaire de l'[art. 26 MC-OCDE](#). Sauf convention contraire, les renseignements demandés sont à transmettre dans un délai de 2 ou 6 mois (selon que l'autorité requise possède ou non déjà les informations). Le Forum mondial recommande une durée maximale de 90 jours pour le traitement d'une demande d'assistance administrative.

2.4.2.4 Décision d'octroi de l'assistance administrative

Selon l'[art. 26 al. 1 MC-OCDE](#), les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation fiscale interne doivent être échangés (cf. *chiffre 2.3.4*).

En raison du principe de confiance inscrit dans le droit international, l'état de fait contenu dans la demande d'assistance administrative est déterminant pour l'AFC. Elle est liée par les faits décrits dans la demande, pour autant qu'ils ne puissent être réfutés immédiatement en raison d'erreurs manifestes, de manques ou de contradictions.⁷

⁷ Arrêt du Tribunal administratif fédéral (TAF) A-6473/2012 du 29 mars 2013, consid. 5.2.

Enfin, L'AFC doit vérifier que les conditions de l'assistance administrative, en vertu de la convention applicable, sont remplies. Si l'AFC arrive à la conclusion que tel est le cas, ou que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents, l'assistance administrative est accordée. A l'exception des cas d'application de la procédure simplifiée (*cf. chiffre 2.4.8*), l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre ([art. 17 al. 1 LAAF](#)). Seules figurent dans cette décision les informations concernant la personne qui en est la destinataire et la confidentialité est ainsi garantie.

2.4.3 Garanties de procédure

Le **droit d'être entendu est garanti** par l'[art. 29 al. 2](#) de la [Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 \(Cst\)](#). En matière d'assistance administrative, les [art. 14 et 15 LAAF](#) concrétisent ce principe. L'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. Sur la base de cette information, la personne concernée doit être en mesure de discerner dans quelle mesure elle est visée par la demande et quelles données personnelles sont requises par la voie de l'assistance administrative. En revanche, il n'est pas obligatoire de l'informer des mesures d'enquête en cours prises par l'Etat requérant et dont celui-ci peut avoir un intérêt au maintien du secret. L'AFC informe également les autres personnes habilitées à recourir de la demande d'assistance administrative ([art. 14 al. 2 LAAF](#)).

Le fait d'informer la personne concernée, respectivement les autres personnes habilitées à recourir, peut potentiellement entrer en conflit avec l'intérêt de l'Etat requérant à obtenir les renseignements rapidement. C'est pourquoi le commentaire de l'[art. 26 al. 3 MC-OCDE](#) précise que l'information des personnes ne doit pas empêcher ou indûment retarder l'échange de renseignements effectif.

Le Forum mondial recommande que des exceptions raisonnables soient prévues et que le droit des personnes à l'accès aux pièces du dossier soit aménagé d'une manière conforme au standard. Un droit d'être entendu conforme au standard implique qu'il peut être renoncé à l'information des personnes dans certains cas. Par conséquent, une procédure avec information des personnes ultérieurement à la transmission des renseignements a été introduite afin de respecter la norme internationale ([art. 21a LAAF](#) et *chiffre 2.4.5*).

Dans le cas où une personne habilitée à recourir réside à l'étranger, le détenteur des renseignements est invité à faire désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ([art. 14 al. 3 LAAF](#)). L'AFC peut informer directement la personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger, pour autant que l'information des personnes par voie postale de documents à destination du pays concerné soit admise, ou que l'autorité requérante y consente expressément dans le cas particulier ([art. 14 al. 4 LAAF](#)).

En ce qui concerne l'autorité requérante, l'[art. 8 al. 4 LAAF](#) précise qu'elle ne peut se prévaloir de consulter les pièces ou d'assister aux actes de procédure exécutés en Suisse.

2.4.4 Procédure en cas de demandes groupées

En cas de demandes groupées, l'autorité fiscale requérante ne connaît pas les noms des contribuables visés par la demande. Une procédure spéciale relative à l'information des personnes concernées et habilitées à recourir est prévue en cas de demandes groupées ([art. 14a LAAF](#)).

En particulier, s'il est admis que l'AFC ne pourra pas atteindre toutes les personnes concernées par la demande groupée directement ([art. 14a al. 2 et al. 3bis LAAF](#)) ou via le détenteur des renseignements ([art. 14a al. 3 LAAF](#)), il est alors prévu une information générale par publication anonyme dans la Feuille fédérale ([art. 14a al. 4 LAAF](#)).

Un délai légal de 20 jours est accordé dans le cadre des demandes groupées pour indiquer une adresse en Suisse ou une personne autorisée à recevoir des notifications ([art. 14a al. 5 LAAF](#)).

2.4.5 Procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir

Le Forum mondial a critiqué, comme mentionné sous le *chiffre 2.1*, le fait que la Suisse ne prévoyait initialement pas de dérogation à l'information de la personne concernée par la demande d'assistance administrative. Afin de répondre à la norme internationale, une procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir a été introduite par l'[art. 21a LAAF](#).

Cette disposition prévoit une procédure par laquelle les personnes habilitées à recourir peuvent être exceptionnellement informées de l'existence d'une demande qu'après la transmission des renseignements. L'autorité requérante doit établir de manière vraisemblable que l'information préalable des personnes habilitées à recourir compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête, par exemple, en cas de risque de destruction de preuves. L'autorité requérante doit démontrer dans chaque cas et de façon crédible que les conditions d'exception à la notification sont remplies.

Dans la procédure avec information ultérieure, un recours contre la décision finale de l'AFC peut également être déposé ([art. 21a al. 2 LAAF](#)). Puisqu'une transmission d'informations à l'étranger dans le cadre d'une assistance administrative ne peut être annulée, la personne habilitée à recourir peut invoquer uniquement la constatation de la non-conformité au droit.

L'[art. 21a al. 3 LAAF](#) stipule que l'AFC informe du report de l'information les détenteurs des renseignements et les autorités qui ont été mis au courant de la demande. Les détenteurs de renseignements et les autorités ne peuvent pas informer les personnes habilitées à recourir de la demande tant que celles-ci n'ont pas reçu l'information reportée. Une infraction contre l'interdiction d'informer est passible d'une amende pouvant atteindre CHF 10'000 ([art. 22k LAAF](#)).

La constitutionnalité de l'[art. 21a LAAF](#) a été discutée. Selon l'avis du CF, la restriction de la garantie de l'accès au juge ([art. 29a Cst.](#)) s'avère être proportionnelle puisque la mise en œuvre des recommandations de l'OCDE, en particulier l'introduction de la procédure avec information ultérieure des personnes habilitées à recourir et l'utilisation restreinte de cette procédure est conforme à l'intérêt public.

2.4.6 Frais

En vertu de l'[art. 18 al. 1 LAAF](#), les demandes d'assistance administrative sont en règle générale exécutées sans qu'il ne soit perçu de frais auprès de la personne concernée ou du détenteur de renseignements. L'[art. 18 al. 2 LAAF](#) prévoit cependant une exception à ce principe, indiquant que tout ou partie des frais peuvent être imputés à la personne concernée ou au détenteur de renseignements dans certains cas.

2.4.7 Procédure de recours

La procédure de recours est régie à l'[art. 19 LAAF](#). Seule la décision finale est passible de recours. Cela signifie que l'ordonnance de production (*cf. chiffre 2.4.2.2*) et les éventuelles décisions incidentes ne sont susceptibles de recours qu'à la fin de la procédure ([art. 19 al. 1 LAAF](#)).

Ont la qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'[art. 48 PA](#) ([art. 19 al. 2 LAAF](#)). Ainsi, a également cette possibilité quiconque :

- a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ;
- est spécialement atteint par la décision attaquée ; et
- a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

Cela signifie en particulier que le détenteur de renseignements peut disposer de la qualité pour recourir, pour autant qu'il remplisse les conditions prévues par l'[art. 48 PA](#).

Le recours contre la décision finale de l'AFC est à déposer devant le TAF ([art. 31 ss](#) de la [Loi sur le Tribunal administratif fédéral du 17 juin 2005 \[LTAF\]](#)). Le **déla**i de recours est de **30 jours** ([art. 50 al. 1 PA](#) et [art. 37 LTAF](#)) et il a en principe un **effet suspensif** ([art. 19 al. 3 LAAF](#)). Pour répondre aux exigences de diligence (*cf. chiffre 2.4.2.3*), il n'y a en principe qu'un seul échange d'écritures ([art. 19 al. 4 LAAF](#)). Si un état de fait nécessite davantage d'éclaircissements, l'autorité de recours peut en revanche ordonner un deuxième échange d'écritures.

Un recours en matière de droit public contre une décision du TAF rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut être déposé dans un délai de 10 jours après la notification auprès du TF ([art. 84a](#) de la [Loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 \[LTF\]](#)), pour autant qu'il s'agisse d'une question juridique de principe ou d'un cas particulièrement important pour d'autres motifs au sens de l'[art. 84 al. 2 LTF](#). Le recours a un effet suspensif ([art. 103 al. 2 let. d LTF](#)).

2.4.8 Transmission des renseignements

Si l'AFC n'entre pas en matière sur la demande d'assistance administrative, aucune transmission de renseignements à l'Etat partenaire n'a lieu. La procédure d'assistance administrative est alors close et ce résultat est communiqué à l'Etat partenaire.

En revanche, si l'AFC parvient à la conclusion que les conditions d'assistance administrative sont remplies, il faut dans un premier temps différencier la **procédure simplifiée** ([art. 16 LAAF](#)) de la **procédure ordinaire** ([art. 17 LAAF](#)).

2.4.8.1 Procédure simplifiée

Si les personnes ayant la qualité pour recourir acceptent la transmission des renseignements, elles peuvent l'annoncer à l'AFC par écrit. Une fois leur consentement donné, il est irrévocable. S'il y a un consentement écrit, l'AFC transmet les renseignements à l'autorité requérante en signalant le consentement. La procédure d'assistance administrative, dès lors appelée procédure simplifiée, est terminée sans qu'une décision finale ne soit rendue. Dans le cas d'un consentement partiel seuls seront transmis les renseignements sur lesquels portent le consentement.

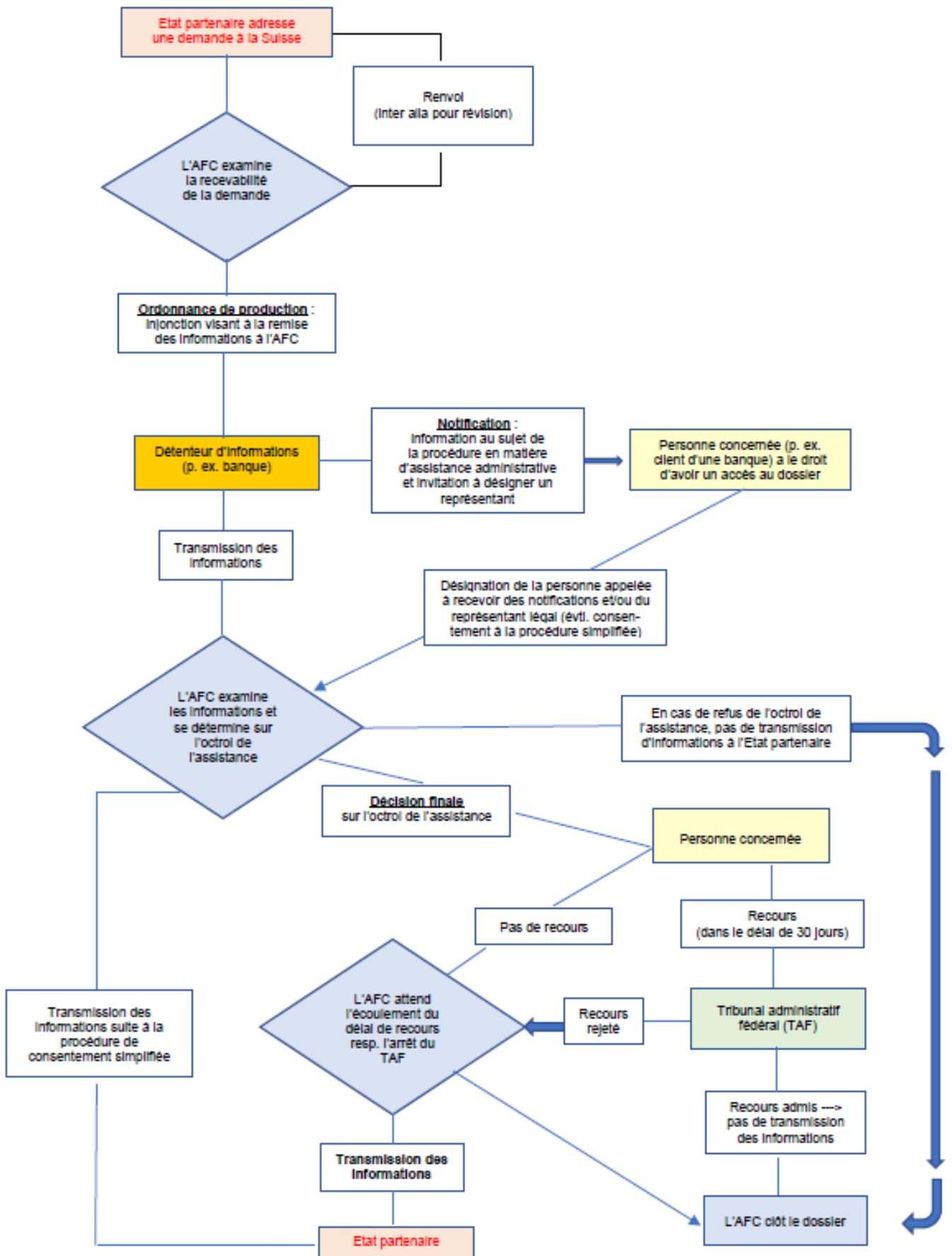
2.4.8.2 Procédure ordinaire

Si aucun consentement n'est donné par les personnes ayant qualité pour recourir, l'AFC applique la procédure ordinaire et notifie une décision finale. Comme déjà mentionné, la décision finale (et avec elle les éventuelles décisions incidentes précédentes) peut être attaquée auprès du TAF (*cf. chiffre 2.4.7*). La transmission des renseignements n'a ainsi lieu en procédure ordinaire que lorsqu'aucun recours n'a été déposé ou lorsqu'il a été rejeté (en dernière instance par le TF).

Seuls des renseignements vraisemblablement pertinents peuvent être échangés (*cf. chiffre 2.3.4*). Par conséquent, l'AFC doit, conformément à [l'art. 17 al. 2 LAAF](#), extraire ou rendre anonymes les renseignements vraisemblablement non pertinents. Par ailleurs, en vertu de [l'art. 4 al. 3 LAAF](#), la transmission de renseignements concernant des personnes n'étant pas concernées par la demande est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

2.4.9 Vue d'ensemble de la procédure

Le schéma ci-dessous donne une vue d'ensemble du déroulement de la procédure d'assistance administrative internationale ainsi qu'elle a été décrite précédemment. Il s'agit d'une présentation simplifiée qui ne tient pas compte de tous les cas de figures possibles (la procédure de recours devant le TF n'est notamment pas incluse dans le schéma).



2.5 Demandes suisses d'assistance administrative internationale

La quatrième section de la LAAF traite des demandes suisses d'assistance administrative et se compose d'un seul article ([art. 22 LAAF](#)). Il stipule que les autorités fiscales intéressées, par exemple une administration fiscale cantonale, doivent adresser leur demande d'assistance administrative internationale à l'AFC ([art. 22 al. 1 LAAF](#)). Cette dernière examine ensuite si les conditions d'assistance administrative sont remplies conformément à la convention applicable. Si ce n'est pas le cas, l'AFC l'indique par écrit à l'autorité requérante ([art. 22 al. 2 LAAF](#)). L'autorité requérante peut compléter sa demande par écrit afin qu'elle réponde aux conditions d'assistance administrative applicables. Selon l'[art. 22 al. 3 LAAF](#), l'AFC transmet ensuite la demande d'assistance administrative à l'autorité étrangère compétente et la suit jusqu'à sa clôture.

Aucun recours ne peut être déposé contre une demande suisse d'assistance administrative internationale ([art. 22 al. 4 LAAF](#)). La protection juridique de la personne concernée est assurée par la procédure fiscale ordinaire suisse. Cette personne peut par exemple s'opposer à l'utilisation de renseignements provenant de l'étranger en attaquant la décision de taxation concernée.

Après que l'AFC a reçu les renseignements souhaités des autorités étrangères, elle transmet les renseignements à l'autorité suisse qui avait déposé la demande. L'AFC, conformément à l'[art. 22 al. 5 LAAF](#), lui rappelle l'obligation de maintenir le secret et les limitations concernant l'utilisation des informations. L'AFC examine également si les renseignements obtenus de l'étranger peuvent intéresser d'autres autorités suisses et transmet à celles-ci les renseignements en question, pour autant que la convention applicable l'autorise et que le droit suisse le prévoit. Le cas échéant, elle demande le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis ([art. 22 al. 5^{bis} LAAF](#)).

L'[art. 22 al. 6 LAAF](#) précise enfin que la Suisse peut déposer des demandes d'assistance administrative relatives à des renseignements bancaires dans la mesure où le droit suisse permet également d'obtenir les renseignements demandés. Par conséquent, les renseignements bancaires ne peuvent être obtenus par la Suisse que dans les cas de fraude ou de soustraction d'impôt grave. Cette autolimitation a été largement abolie par l'[art. 22 al. 7 LAAF](#). Par conséquent, l'alinéa 6 ne s'applique pas aux Etats auprès desquels la Suisse peut obtenir des informations sans demande préalable. Il s'agit des pays avec lesquels la Suisse échange automatiquement des informations en matière fiscale.

2.6 Assistance administrative intercantonale

L'[art. 44 al. 2 Cst.](#) constitue la base juridique constitutionnelle pour l'assistance administrative et l'entraide judiciaire réciproques entre la Confédération et les cantons. Sur le plan législatif, les principes de l'assistance administrative entre les autorités fiscales sont réglés à l'[art. 111 LIFD](#) respectivement à l'[art. 39 al. 2 LHID](#). L'aspect procédural des dispositions d'assistance administrative est, cependant, réglé par les lois fiscales cantonales.

Les autorités concernées par l'application de cette loi se prêtent mutuellement assistance dans l'accomplissement de leur tâche ([art. 111 al. 1 LIFD](#)). Pour les impôts cantonaux, ce principe est défini à

[l'art. 39 al. 2 LHID](#). L'assistance administrative doit être livrée aussi bien par les autorités administratives que judiciaires. De plus, elle doit en principe être gratuite. Par ailleurs, l'assistance administrative est également pratiquée sur demande entre les cantons.⁸

Une barrière à l'assistance administrative est constituée par le secret fiscal ([art. 110 al. 1 LIFD](#)). Les renseignements fournis dans le cadre de l'assistance administrative sont dès lors protégés par le secret fiscal ([art. 111 al. 1 LIFD](#)). La consultation de pièces n'est possible que pour des documents officiels, pertinents pour l'application de la LIFD. Les pièces destinées à l'usage interne de l'administration ne doivent donc pas être données en consultation à l'autorité requérante. Toutefois, l'accès à ces pièces peut être accordé lorsque cela n'entre pas en conflit avec des intérêts dignes de protection. Dans tous les cas, les pièces demandées doivent être pertinentes pour l'application de la LIFD.

L'[art. 112 LIFD](#) règle l'obligation d'autres autorités de fournir des informations dans le cadre de l'assistance administrative. Les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles, et des communes fournissent aux autorités chargées de l'application de la LIFD, sur demande et gratuitement tous les renseignements nécessaires. Les renseignements ne doivent pas se limiter à des cas particuliers mais la livraison de listes est également possible.

⁸ La Conférence suisse des impôts (CSI) a d'ailleurs publié des directives sur le mode de déclaration intercantonale (voir Archives de droit fiscal suisse [ASA] 62, 1993/94, 542ss.), dans lesquelles les administrations fiscales cantonales et l'AFC s'engagent à se communiquer certaines informations spontanément. Une obligation générale d'informer des autorités fiscales ne peut cependant en être déduite.

3 ENTRAIDE JUDICIAIRE INTERNATIONALE

Jusqu'à présent, il a été question dans cet article d'assistance administrative entre autorités fiscales. Comme nous l'avons déjà mentionné dans l'introduction, il convient de distinguer l'assistance administrative de l'entraide judiciaire. Cette dernière concerne toutes les mesures prises par un État à la demande d'un autre pour faciliter la poursuite et la répression des infractions (entraide judiciaire au sens large). L'entraide judiciaire est principalement mise en œuvre par les autorités de poursuite pénale. Les paragraphes suivants donnent un bref aperçu de l'entraide judiciaire dans le domaine fiscal. Pour des informations plus détaillées sur l'entraide judiciaire, nous renvoyons au [guide de l'OJF](#) déjà mentionné.

L'entraide judiciaire en matière fiscale est régie par la troisième partie de la [Loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale du 20 mars 1981 \(EIMP\)](#). Cette entraide comprend donc notamment la notification de documents, l'administration de preuves (notamment la perquisition de personnes et de locaux), la remise de dossiers et de documents ainsi que la remise d'objets ou de valeurs patrimoniales à l'ayant droit en vue de leur confiscation ou de leur restitution ([art. 63 al. 2 EIMP](#)).

3.1 Bases légales

L'EIMP constitue la principale base légale dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en Suisse. Sauf disposition contraire d'autres lois ou accords internationaux, toutes les procédures de coopération interétatique en matière pénale sont régies par l'EIMP ([art. 1 al. 1 EIMP](#)). L'EIMP assure également la mise en œuvre de la [Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 \(CEEJ\)](#) et s'applique aux impôts directs et indirects.

En ce qui concerne les impôts indirects, l'entraide judiciaire est également possible en vertu d'autres accords internationaux. L'[Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international du 26 octobre 2004 \(Accord sur la lutte contre la fraude\)](#) et l'[Accord de Schengen entre les gouvernements des Etats de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes du 14 juin 1985 \(Convention d'application de l'Accord de Schengen\)](#) la convention d'application de l'accord de Schengen règlent l'entraide judiciaire dans le domaine de différents impôts indirects (impôts de consommation, TVA, droits de douane). Il convient de mentionner que ces accords internationaux **permettent l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'impôt**, ce qui n'est pas le cas dans le cadre de l'EIMP. Les explications ci-dessous se réfèrent exclusivement à la procédure en matière d'impôts directs selon l'EIMP.

3.2 Conditions pour l'entraide judiciaire

L'entraide judiciaire internationale est possible si les quatre principes de base décrits ci-après (double incrimination, principe de spécialité, réciprocité et proportionnalité) sont respectés. Dans le domaine fiscal, il convient en outre de se référer à la réserve fiscale de la Suisse dans le domaine de l'EIMP (*cf. chapitre 3.2.5*).

3.2.1 Double incrimination

Les mesures prévues à l'[art. 63 EIMP](#) qui nécessitent l'usage de la contrainte procédurale ne peuvent être ordonnées que si l'infraction décrite serait **également punissable en Suisse** ([art. 64 al. 1 EIMP](#)). A ce sujet, le TF indique qu'il suffit que l'acte mentionné dans la demande soit puni dans les deux Etats comme un délit qui conduit normalement à la coopération internationale.⁹

3.2.2 Principe de spécialité

Le principe de spécialité est prévu par l'[art. 67 EIMP](#). Selon ce principe, les renseignements transmis ne peuvent être utilisés que dans des procédures relatives à des actes pour lesquels l'entraide judiciaire est autorisée. Il convient de relever que le principe de spécialité n'est pas prévu par la CEEJ, mais qu'il est de plus en plus présent et systématique dans les conventions d'entraide judiciaire. La façon d'utiliser les renseignements transmis est, selon l'EIMP, soit **libre**, soit **exclue**, soit **sujette à autorisation** de l'OFJ. En règle générale, l'autorité suisse qui accorde l'entraide judiciaire réserve expressément le principe de spécialité en lien avec les renseignements transmis.

Ce principe ne garantit pas la confidentialité illimitée des renseignements transmis dans l'Etat requérant. En général, l'Etat requérant ne peut utiliser les renseignements que dans le but pour lequel ils ont été requis en Suisse.¹⁰

3.2.3 Réciprocité

Selon l'[art. 8 al. 1 EIMP](#), il n'est en règle générale donné suite à une demande que si l'Etat requérant accorde la réciprocité. La réciprocité n'est cependant pas nécessaire, en particulier lorsque si l'exécution de la demande paraît s'imposer eu égard à la nature de l'infraction ou à la nécessité de lutter contre certaines formes d'infractions ([art. 8 al. 2 let. a EIMP](#)). Par ailleurs, la doctrine et la jurisprudence estiment que le principe de réciprocité ne revêt, dans le droit moderne de l'entraide judiciaire, plus qu'une importance pratique secondaire.¹¹

3.2.4 Proportionnalité

L'[art. 5 al. 2 Cst](#) consacre le principe de proportionnalité, selon lequel toute activité de l'Etat doit être proportionnée. Le principe de proportionnalité s'applique également à l'entraide judiciaire. Concrètement, cela signifie que l'Etat requérant ne peut exiger l'entraide judiciaire qu'après avoir **épuisé ses moyens d'investigation internes** (subsidiarité de l'entraide judiciaire). Par ailleurs, aucune mesure inutile ne peut être exigée. En outre, l'autorité d'exécution de l'Etat requis ne doit pas outrepasser son mandat.

3.2.5 Réserve fiscale

Comme nous l'avons déjà mentionné, la Suisse n'accorde l'entraide judiciaire en matière d'impôts directs et, en dehors de l'Europe, en matière d'impôts indirects, qu'**en cas de fraude fiscale** ([art. 3](#)

⁹ Arrêt du TF 1A.3/2004 du 3 mai 2004, consid.10.1.

¹⁰ Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 133 IV 40, consid. 6.2.

¹¹ Arrêt du TAF 1A.38/2005, consid. 3.4.

[al. 3 EIMP](#)). L'entraide judiciaire peut notamment être accordée lorsque l'objet de la procédure est un acte qui pourrait être qualifié de fraude fiscale en Suisse. Il y a escroquerie fiscale lorsque l'auteur, par son **comportement astucieux**, fait en sorte que la collectivité publique soit privée illégalement et pour un montant important d'une taxe, d'une contribution ou d'une autre prestation ou qu'elle subisse un autre préjudice patrimonial.¹²

Dans le domaine des impôts indirects, les bases juridiques de l'accord sur la lutte contre la fraude et de la convention d'application de l'accord de Schengen permettent également l'entraide judiciaire en cas de délit de soustraction.

3.3 Procédure

Les demandes d'entraide judiciaire étrangères sont envoyées à l'OFJ ou à un Ministère public cantonal, qui les examine sommairement ([art. 78 al. 1 et 2 EIMP](#)). Si la demande est recevable, l'OFJ la transmet à l'autorité cantonale ou fédérale compétente selon le droit suisse (par ex. l'AFC).

Conformément à l'[art. 80 al. 1 EIMP](#), la demande est examinée au préalable par l'autorité cantonale ou fédérale compétente.

Si la demande est recevable, l'autorité compétente rend une décision d'entrée en matière, sommairement motivée, et exécute les actes d'entraide demandés conformément au droit de procédure qui lui est applicable ([art. 80a al. 1 EIMP](#)).

La [Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 \(DPA\)](#) s'applique aux autorités administratives de la Confédération.

Lorsque les actes d'entraide sont exécutés, l'autorité d'exécution rend une décision finale motivée ([art. 80d EIMP](#)). Si les ayants droit consentent à la remise des renseignements, la procédure simplifiée peut être appliquée par analogie à la procédure d'entraide administrative (*cf. chiffre 2.4.8.1, [art. 80c EIMP](#)*).

3.4 Procédure de recours

Selon l'[art. 80e al. 1 EIMP](#), la décision finale ainsi que les décisions incidentes précédentes peuvent faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal pénal fédéral. Un recours en matière de droit public peut, dans des cas particulièrement importants, être déposé contre une décision du Tribunal pénal fédéral auprès du TF ([art. 84 LTF](#)).

* * * * *

¹² ATF 125 II 250, consid. 3.