

---

## L'admissibilité des demandes dites groupées dans le cadre des CDI conclues après le 13 mars 2009



Xavier Oberson

Professeur de droit fiscal suisse et international à l'Université de Genève,  
Avocat

La présente contribution traite de l'admissibilité des demandes groupées de la part d'Etats étrangers dans le cadre des clauses d'échange de renseignements contenues dans les conventions de double imposition (CDI) conclues par la Suisse à partir de 2009, sur la base du standard OCDE et de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale du 28 septembre 2012 (LAAF). Nous verrons que, conformément à la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, le Commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE (MC OCDE) est un instrument qui complète le MC OCDE et est donc un important outil qui est utilisé dans le cadre de l'application et l'interprétation des traités. Jusqu'en juillet 2012, ni le MC OCDE, ni son Commentaire ne donnaient des précisions quant au traitement des demandes groupées. Cela dit, la possibilité de communiquer des informations en cas de demande groupée n'était pas spécifiquement exclue. Le Commentaire a été mis à jour en juillet 2012, afin d'apporter des précisions concernant les demandes groupées. Dans la mesure où ce ne sont que des précisions – par opposition à un élargissement du champ d'application de l'article 26 – qui ont été insérées dans le Commentaire, sans modifier le texte même du MC OCDE, nous sommes d'avis que les demandes groupées étaient déjà possibles, en tout cas depuis 2005, dans la mesure où elles ne constituaient pas une pêche aux renseignements (interprétation dynamique du Commentaire). Enfin, les CDI modifiées conformément au changement de pratique du février 2011 (changement de politique du Département fédéral des finances), ne s'opposent pas à l'admissibilité des demandes groupées ; elles sont admises en droit suisse.

*Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit der Zulässigkeit von Gruppenanfragen ausländischer Fiskal auf dem Wege des internationalen Informationsaustauschs nach den von der Schweiz seit 2009 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA; CDI), nach den geltenden OECD-Standards und dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG; LAAF). Der Autor verdeutlicht, dass der Kommentar zum Musterabkommen der OECD letzteres vervollständigt und in Übereinstimmung mit dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge im Rahmen der Anwendung und der Auslegung von dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA heranzuziehen ist. Bis Juli 2012 präzisierten weder das Musterabkommen noch der Kommentar dazu die Zuläs-*

sigkeit von Gruppenanfragen. Damit war der auf eine Gruppenanfrage hin erfolgte Informationsaustausch aber auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen. Im Juli 2012 wurden Gruppenanfragen im Zuge einer Überarbeitung des Kommentars schliesslich weiter ausgeführt. Davon ausgehend, dass diese Überarbeitung des Kommentar eine reine Präzisierung darstellt und keine Ausweitung des Anwendungsbereichs von Art. 26 OECD-MA mit sich bringt und dass der Wortlaut des Abkommens nicht verändert wurde, schliesst der Autor auf die Zulässigkeit von Gruppenanfragen zumindest seit 2005, soweit es sich nicht um verpönte fishing expeditions handelt (dynamische Auslegung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen). Schliesslich sind Gruppenanfragen auch unter dem Anwendungsbereich von schweizerischen DBA zulässig, die mit der Praxisänderung des Eidgenössischen Finanzdepartements von Februar 2012 übereinstimmen.

### Tables des matières

I. Analyse sous l'angle des CDI	435
A. Les CDI dans l'ordre juridique suisse	435
B. Interprétation des CDI	436
1. En général	436
2. Le Statut juridique du Commentaire OCDE	437
a) Le Commentaire OCDE a-t-il une force obligatoire ?	437
b) Le Commentaire OCDE comme outil d'interprétation	438
c) Approche statique vs. Approche dynamique	440
C. Observations générales sur l'échange de renseignements	441
1. Echange de renseignements au sens de l'article 26 MC OCDE	441
2. La portée du changement de paradigme de la Suisse	442
D. Mise à jour de l'article 26 MC OCDE et du Commentaire s'y rapportant	446
II. Analyse sous l'angle de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale	447
III. Conclusion	449

### Introduction

Dans un important arrêt du 5 mars 2009<sup>1)</sup>, dans l'affaire UBS, le Tribunal Administratif fédéral a admis pour la première fois en Suisse le principe d'une demande groupée. Il s'agissait d'une demande d'information de L'IRS, sur la base de l'article 26 de la convention de double imposition (ci-après CDI) de 1996 avec les Etats-Unis<sup>2)</sup>, qui ne contenait pas le nom des contribuables concernés mais qui décrivait en détail les éléments essentiels, systématiques et répétitifs, d'un comportement typique destiné à frauder le fisc américain. A

<sup>1)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 mars 2009 (A-7342/2008 et A-7426/2008), publié dans RDAF 2009 II 293.

<sup>2)</sup> *Ibid.*

cette occasion, le Tribunal Administratif fédéral a admis que cette demande ne constituait pas une « fishing expedition » prohibée mais une demande encore admissible sous l'angle formel, dès lors que le comportement était décrit avec suffisamment de précision et pour autant que les faits constituent, selon l'article 26 de la CDI de 1996 applicable à l'époque, une « tax fraud and the like ».

Sans le savoir, c'était sans doute la première fois qu'un tribunal reconnaissait la validité d'une demande groupée. A cette époque, l'article 26 de la CDI concernée ne contenait, il est vrai, aucune exigence quant à la description de l'identité du contribuable. En revanche, sur le fond, le comportement devait constituer une fraude fiscale.

Entre temps, le Conseil fédéral a modifié sa politique, à partir de 2009, en adoptant désormais l'article 26 du modèle OCDE, sans restriction<sup>3)</sup>. Dans la foulée, au mois de juillet 2012, l'OCDE a approuvé le principe de l'admissibilité des demandes groupées dans le cadre de l'article 26 OCDE.

La question se pose donc de déterminer l'étendue de l'admissibilité des demandes groupées de la part d'Etats étrangers dans le cadre des clauses d'échange de renseignements contenues dans les conventions de double imposition (CDI) conclues par la Suisse à partir de 2009, sur la base du standard OCDE (ci-après I). L'analyse doit tenir compte également de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale du 28 septembre 2012 (LAAF)<sup>4)</sup> (ci-après II).

## *I. Analyse sous l'angle des cdi*

---

### A. Les CDI dans l'ordre juridique suisse

Chaque Etat détermine si les traités internationaux sont directement applicables dès leur entrée en vigueur (théorie moniste) ou s'il faut les introduire préalablement dans le droit interne (théorie dualiste)<sup>5)</sup>. La Suisse applique la théorie moniste.<sup>6)</sup> Par conséquent, les traités adoptés par la Suisse sont directement applicables, dès que les instruments de ratification sont échangés entre les Etats parties au traité, sans l'adoption d'un acte particulier.<sup>7)</sup> Encore faut-il que les normes d'un traité concerné soient directement applicables (« self execu-

<sup>3)</sup> *Xavier Oberson*, La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux « un an après », FStR 2010, p. 94 ; *Robert Waldburger*, Entwicklungen in der schweizerischen Amtshilfepolitik in Steuersachen – ein Überblick, FStR 2010, p. 80 et suivant.

<sup>4)</sup> RS 672.5.

<sup>5)</sup> *Jean-Marc Rivier*, L'interprétation des conventions de double imposition, dans: RDAF 2000 II 113, p. 115.

<sup>6)</sup> Selon l'art. 190 Cst, « Le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international ».

<sup>7)</sup> *Daniel de Vries Reilingh*, Le droit fiscal intercantonal et le droit fiscal international de la Suisse, Genève/Zurich/Bâle, 2011, p. 94.

ting »), en ce sens qu'elles soient suffisamment déterminées et claires pour pouvoir fonder, dans un cas concret, une décision.<sup>8)</sup> À notre sens, le contenu de l'article sur l'échange de renseignements d'une CDI, reprenant le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE<sup>9)</sup> concernant le revenu et la fortune (MC OCDE), est suffisamment clair et précis pour que cette disposition<sup>10)</sup> soit considérée comme directement applicable, « self-executing »<sup>11)</sup>.

Il est aussi important de souligner que la Suisse applique un système moniste avec la primauté du droit international sur le droit national.<sup>12)</sup> En conséquence, en cas de conflit entre le droit national et le droit international, ce dernier l'emporte.

## B. Interprétation des CDI

### 1. En général

La Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités<sup>13)</sup> est entrée en vigueur en Suisse le 6 juin 1990. Elle contient aux articles 31 à 33 des dispositions régissant l'interprétation des conventions internationales. Selon la doctrine, ces dispositions qui correspondent à des principes coutumiers, ont une valeur indépendante et sont aussi applicables aux Etats n'ayant pas encore ratifié la CV.<sup>14)</sup>

La doctrine est quasi unanime pour s'appuyer sur les principes de la CV lors de l'interprétation des CDI. En outre, le Tribunal fédéral, qui a confirmé que la CV comprend des principes généralement reconnus qui existaient déjà avant la conclusion des CDI, s'appuie sur les principes de la CV dans sa jurisprudence.<sup>15)</sup>

Conformément à la CV, le texte même du traité est le point de départ de l'interprétation, vu qu'il est censé refléter l'intention commune des parties contrac-

<sup>8)</sup> ATF 133 II 286, c. 3.2.

<sup>9)</sup> Organisation de coopération et de développement économiques.

<sup>10)</sup> Article 26 MC OCDE.

<sup>11)</sup> ATF du 15 juillet 2010 (A-4013/2010), c. 1.2 et 5.6 (à propos de l'art. 26 CDI Suisse/USA de 1996).

<sup>12)</sup> Conformément à l'art. 5 al. 4 Cst: « La Confédération et les cantons respectent le droit international ». Cette obligation de primauté du droit international se trouve également à l'art. 46 de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

<sup>13)</sup> RS 0.111, ci-après CV.

<sup>14)</sup> *Xavier Oberson*, Précis de droit fiscal international, 3<sup>ème</sup> ed., Berne 2009, p. 30 ; *Brian J. Arnold/Michael J. McIntyre*, International Tax Primer, La Haye 2<sup>ème</sup> édition – Londres/New-York 2002, p. 112 ; *Klaus Vogel/Rainer G. Prokisch*, Rapport général, International Fiscal Association, Interprétation des conventions de double imposition, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXVIIIa (1993), p. 31.

<sup>15)</sup> *Oberson*, *op. cit.* (note 14), p. 30, voir notamment ATF du 4 avril 2006 (2A.416/2005) ; ATF du 28 novembre 2005, RDAF 2006 II 239-245.

tantes.<sup>16)</sup> Il convient ainsi d'interpréter le traité « *de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but* » (art. 31 § 1 CV). Le contexte comprend le texte du traité, le préambule, les annexes ainsi que tout accord ou instrument accepté par les parties contractantes à l'occasion de la conclusion du traité (art. 31 § 2 CV). L'objet et le but se réfèrent à l'objectif du traité.<sup>17)</sup> Les CDI visant principalement à lutter contre la double imposition, en cas de doute, il faut privilégier l'interprétation qui élimine au mieux cette dernière.<sup>18)</sup> Enfin, un terme ne sera entendu dans un sens particulier que s'il est établi que telle était l'intention des parties (art. 31 § 4 CV).<sup>19)</sup>

L'utilisation de moyens complémentaires d'interprétation, notamment les travaux préparatoires, n'est possible que dans des cas restreints, afin de confirmer le sens du traité ou d'en déterminer le sens, si l'interprétation selon les règles générales de l'art. 31 CV donne un sens ambigu, obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV).

Selon l'article 31 § 3 CV, on tiendra compte, en même temps que du contexte, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions, de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties.

Enfin, lorsqu'un traité a été authentifié en deux ou plusieurs langues, chacune des langues fait foi, à moins que les parties ne conviennent qu'en cas de divergence, un texte déterminé ne l'emportera (art. 33 CV).<sup>20)</sup> En droit suisse, seule la langue authentifiée dans le traité est déterminante.<sup>21)</sup>

## 2. Le Statut juridique du Commentaire OCDE

### a) Le Commentaire OCDE a-t-il une force obligatoire ?

A ce jour, la plupart des CDI se basent sur le Modèle OCDE. Dans la plupart des cas, les Etats contractants reprennent le texte des dispositions du Modèle sans y effectuer de modifications.<sup>22)</sup> La question principale est de déterminer si

<sup>16)</sup> *Rivier, op. cit.* (note 5), p. 121, *Vogel/Prokisch, op. cit.* (note 14), p. 68; *Mustafa Kamil Yasseen, L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le droit des traités, dans: Recueil des cours de l'Académie de droit international, tome 151 (1976), p. 25.*

<sup>17)</sup> *Oberson, op. cit.* (note 14), p. 32.

<sup>18)</sup> *Ibid.*

<sup>19)</sup> *Ibid.*

<sup>20)</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>21)</sup> Art. 9 al. 2 de la loi fédérale du 21 mars 1986 sur le recueil des lois et de la Feuille fédérale, RS 170.512.

<sup>22)</sup> *Sjoerd Douma/Frank Engelen* (éd.), *The legal status of the OECD Commentaries, Conflict of Norms in International Tax Law Series, Volume 1, IBFD, 2008, p. 23.*

en faisant ainsi, les Etats reprennent uniquement les dispositions « nues » du Modèle OCDE ou s'ils reprennent également les Commentaires s'y référant.<sup>23)</sup>

Afin de répondre à cette question, il faudrait d'abord analyser les recommandations de l'OCDE. Dans sa recommandation de 1997, le Conseil de l'OCDE a conseillé aux Etats contractants de « *respecter les dispositions du Modèle OCDE telles qu'elles sont interprétées par le Commentaire OCDE* ». <sup>24)</sup> En outre selon l'OCDE, les commentaires sur les articles sont destinés à illustrer ou interpréter les dispositions.<sup>25)</sup> Il en découle que, du point de vue de l'OCDE, le MC OCDE et le Commentaire OCDE semblent former un « paquet ». <sup>26)</sup>

Cependant, l'OCDE précise que « [c]omme les Commentaires ont été rédigés et acceptés par les experts représentant, au sein du Comité des affaires fiscales, les gouvernements des pays membres, ils sont d'une importance particulière dans le développement du droit fiscal international. Bien que les Commentaires ne soient pas destinés à être annexés d'une manière ou d'une autre aux conventions qui seront signées par les pays membres, *qui seules constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire*, ils peuvent néanmoins être très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels ». <sup>27)</sup>

Par conséquent, le Commentaire OCDE ne fait pas partie intégrante du Modèle OCDE. Il est certes un outil précieux d'interprétation des CDI. Néanmoins, les Etats ne sont pas tenus de le suivre. Ils peuvent l'utiliser en cas de besoin.

#### b) Le Commentaire OCDE comme outil d'interprétation

Le Commentaire OCDE a pris une importance considérable ces dernières années, tant pour les Etats membres que pour les Etats non-membres. Même si la place à accorder au Commentaire OCDE en tant qu'outil d'interprétation reste une des questions majeures non résolues du droit fiscal international<sup>28)</sup>, presque tous les auteurs considèrent que le Commentaire OCDE joue un rôle essentiel dans l'interprétation des CDI.<sup>29)</sup>

<sup>23)</sup> *Ibid.*

<sup>24)</sup> *Ibid.*

<sup>25)</sup> Introduction au MC OCDE, n. 28, Commentaire OCDE, Version 2010.

<sup>26)</sup> *Douma/Engelen, op. cit.* (note 22), p. 23.

<sup>27)</sup> Introduction au MC OCDE, n. 29, Commentaire OCDE, Version 2010, mise en évidence par l'auteur.

<sup>28)</sup> *Douma/Engelen, op. cit.* (note 22) p. 22.

<sup>29)</sup> *Johannes Heinrich/Helmut Moritz*, Interpretation of Tax Treaties (Austria), dans: European Taxation, 2000, IBFD, p. 148; *Hugh J. Ault*, The role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, dans: Intertax, 1994, p. 146; *Oberson, op. cit.* (note 14), p. 33; *Ekkehart Reimer*, Interpretation of Tax Treaties (Germany), European Taxation, 1999, IBFD, p. 467.

Selon certains auteurs, le Commentaire s'approche plus d'un moyen supplémentaire d'interprétation au sens de l'article 32 CV.<sup>30)</sup> Conformément à cette vision des choses, le Commentaire ne fait ainsi pas partie du contexte, au sens de l'article 31 CV, et ne peut donc servir qu'à confirmer le sens du traité résultant de l'application des principes de l'interprétation de l'article 31 CV.<sup>31)</sup> Engelen, qui semble plutôt suivre cette approche, précise cependant que si une CDI a été conclue entre deux Etats membres de l'OCDE et si ces Etats contractants : (i) ont basé leur traité essentiellement sur le Modèle OCDE, (ii) n'ont pas fait de réserves sur le Modèle OCDE ni sur le Commentaire OCDE, (iii) n'ont pas indiqué une divergence d'opinion sur le Modèle ou le Commentaire OCDE pendant les négociations, le Commentaire OCDE constituera un accord tacite qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité au sens de l'article 31 § 2 let. a CV.<sup>32)</sup> Pour d'autres auteurs, le Commentaire n'est ni un instrument établi dans le cadre de la conclusion du traité (au sens de l'art. 31 § 2 let. b CV), ni un moyen supplémentaire au sens de l'article 32 CV mais il fait partie du sens ordinaire du traité auquel l'article 31 § 1 CV fait référence.<sup>33)</sup> En effet, lorsque les parties contractantes ont repris dans leur traité les dispositions du Modèle OCDE, on peut présumer qu'elles ont voulu leur donner le sens que le Commentaire leur accorde.<sup>34)</sup>

Cette dernière opinion nous paraît la plus convaincante. Même si le Commentaire n'a pas de force obligatoire, il s'agit, sans aucun doute, d'un instrument qui complète le Modèle OCDE. En outre, les Etats sont libres d'émettre des réserves ou de faire des observations sur le Commentaire. Le fait que ce pouvoir soit fréquemment utilisé en pratique démontre l'intérêt porté par les Etats au Commentaire OCDE. Enfin, les Etats ont toujours la possibilité d'évoquer qu'ils n'entendent pas suivre le Commentaire sur certains points lors des négociations d'un traité. En l'absence d'une telle détermination, l'autre Etat contractant peut légitimement s'attendre à ce que les dispositions reprises du Modèle OCDE soient interprétées conformément aux commentaires OCDE s'y référant.<sup>35)</sup> Cette expectation légitime se trouve d'ailleurs protégée par le droit international.<sup>36)</sup>

Il convient également de préciser que les Commentaires sont rédigés et acceptés par les experts représentant, au sein du Comité des affaires fiscales,

<sup>30)</sup> *Arnold/McIntyre, op. cit.* (note 14), p. 112; Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Doctoral Series 7, IBFD, 2004, p. 460.

<sup>31)</sup> *Oberson, op. cit.* (note 14), p. 33.

<sup>32)</sup> *Engelen, op.cit.* (note 30), p. 460.

<sup>33)</sup> *Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 5<sup>ème</sup> éd., Verlag C.H. Beck München, 2008, n.125-126 ad Introduction.

<sup>34)</sup> *Ibid.*, n 126; *Oberson, op. cit.*, (note 14), p. 34.

<sup>35)</sup> *Engelen, op. cit.* (note 30), p. 466-467.

<sup>36)</sup> *Ibid.*

les gouvernements des pays membres.<sup>37)</sup> Ils jouissent donc d'une certaine légitimité.<sup>38)</sup>

Le Tribunal fédéral n'a pas clairement tranché cette question controversée. Cependant, il accorde une importance considérable au Commentaire OCDE et n'hésite pas à s'y référer fréquemment.<sup>39)</sup>

### c) Approche statique vs. Approche dynamique

Nous avons établi que le Commentaire est un important outil qui est fréquemment utilisé dans le cadre de l'application et de l'interprétation des traités. Une question controversée est celle de la place à accorder aux versions du Commentaire, postérieures à l'adoption du traité. Une convention conclue avant les modifications concernées du Commentaire doit-elle être interprétée uniquement en fonction de l'édition du Commentaire valide au moment de sa conclusion (« approche statique ») ou les modifications ultérieures peuvent-elles être prises en considération (« approche dynamique ») ?

Sur ce point, l'OCDE précise que « [i]l est évident que les modifications des articles du Modèle et les modifications apportées aux Commentaires qui en sont la conséquence directe ne doivent pas être prises en compte dans l'interprétation ou l'application de conventions précédemment conclues lorsque les dispositions de ces conventions diffèrent, quant au fond, des articles modifiés. Toutefois, toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques ». <sup>40)</sup>

Dans un arrêt qui date de 2006, le Tribunal fédéral est allé dans ce sens. Amené à analyser l'existence d'un abus de la Convention conclue avec le Danemark, notre Haute Cour s'est fondée, en partie, sur le Commentaire OCDE ultérieur à la conclusion de la Convention concernée. Le Tribunal fédéral a retenu que « [d]ans la convention modèle de l'OCDE et ses commentaires des dernières années, les clauses anti-abus font l'objet de développements répétés [...]. Tel n'était pas encore le cas au moment de la conclusion de la convention entre la Suisse et le Danemark en 1973. Les commentaires y relatifs bien qu'ultérieurs peuvent néanmoins servir d'outil d'interprétation, puis qu'il ne s'agit

---

<sup>37)</sup> Introduction au MC OCDE, n. 29.

<sup>38)</sup> A noter que n'ayant pas suivi la procédure démocratique de ratification d'une convention, le Commentaire n'a pas la même légitimité.

<sup>39)</sup> Voir notamment Arrêt du Tribunal fédéral, 6 mai 2008 (2C.276/2008) ; Arrêt du Tribunal fédéral, 4 avril 2006 (2A.416/2005)..

<sup>40)</sup> Introduction au MC OCDE, n. 35.



*pas de modifier volontairement le contenu de dispositions qui existaient déjà auparavant [...] ».*<sup>41)</sup>

Il en découle que selon l'approche de l'OCDE, qui semble être suivie par le Tribunal fédéral, les modifications du Commentaire qui visent à clarifier les dispositions du Modèle OCDE déjà existantes au moment de la conclusion du traité concerné devraient être suivies par les Etats membres (« approche dynamique »). Tandis que toute autre modification qui vise à élargir le champ d'application d'une disposition ou qui ajoute une nouvelle disposition ne doit pas être prise en compte par les Etats membres (« approche statique »). Cette conclusion est en accord avec la doctrine majoritaire.<sup>42)</sup>

## C. Observations générales sur l'échange de renseignements

### 1. Echange de renseignements au sens de l'article 26 MC OCDE

Selon l'art. 26 par. 1 MC OCDE : « [l]es autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou pour l'application de la législation interne [...] des Etats contractants ». Il en découle que deux types d'assistance sont prévues par cet article : (i) l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour à l'application d'une convention (« petite assistance »), (ii) l'échange de renseignements pour appliquer la législation interne de l'État requérant (« grande assistance »).

Le paragraphe 1 de l'article 26, pose la règle de base en matière d'échange de renseignements. Lorsque les conditions sont réunies, l'État requis doit répondre à la demande. Les informations demandées doivent être « vraisemblablement pertinent[e]s ». Ce terme a été ajouté au Modèle OCDE en 2005. Il a remplacé le terme « nécessaire ». La norme de « pertinence vraisemblable » vise à assurer un échange de renseignements très vaste tout en prohibant « la pêche aux renseignements » ou la demande de renseignements non pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.<sup>43)</sup>

Malgré son utilisation fréquente, la pêche aux renseignements reste à ce jour non définie au niveau international.<sup>44)</sup> Cependant, il semble qu'il y ait un consensus international sur la portée de cette notion, qui peut être résumée comme suit en anglais : « *speculative requests for discovery of interesting information and random collection of pieces of evidence that have no apparent*

<sup>41)</sup> ATF du 4 avril 2006 (2A.416/2005), c. 3.4.5.

<sup>42)</sup> *Hugh J. Ault, op cit.*, p. 148; *Reimer, op. cit.* (note 29), p. 469; *Engelen, op. cit.* (note 30), p. 466-469.

<sup>43)</sup> N. 5 ad article 26 du Commentaire OCDE.

<sup>44)</sup> *Xavier Oberson*, General Report dans: Cahiers de droit fiscal international, Studies on international fiscal law, International Fiscal Association, Volume 98b, Subject 2, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, general report La Haye 2013, p. 32.

*nexus to an open inquiry or investigation* ». <sup>45)</sup> Le Tribunal administratif fédéral a donné une définition similaire du terme dans sa décision du 5 mars 2009. <sup>46)</sup> Selon cette définition, une pêche aux renseignements est « une pure recherche de preuves ». <sup>47)</sup>

Par conséquent, pour qu'il y ait un échange d'informations au sens de l'article 26 MC CODE, il faut que l'Etat requérant demande des renseignements qui aillent au-delà d'une pure recherche de preuves et qui ont un lien avec une investigation précise concernant un contribuable déterminé.

Ni le Modèle OCDE, ni son Commentaire (jusqu'en Juillet 2012) ne donnent des précisions quant au traitement des demandes groupées. Cependant, la possibilité de communiquer des informations en cas de demande groupée n'est pas spécifiquement exclue du cadre du Modèle OCDE. Conformément au texte de l'article 26 ainsi qu'aux Commentaires y liés, dans la mesure où la demande concernée ne constitue pas une pêche aux renseignements et qu'elle permettrait d'élucider les affaires fiscales des contribuables déterminés, l'Etat requis peut y donner suite. Ainsi, une demande groupée qui vise un cercle de contribuables bien déterminés semble être possible.

Il en découle que l'article 26 MC OCDE ainsi que son Commentaire *permettent*, en tout cas depuis 2005, d'échanger des renseignements en cas de « demande groupée » dans la mesure où celle-ci ne constitue pas une pêche aux renseignements. Comme déjà évoqué <sup>48)</sup>, en général, les Etats contractants reprennent le texte des dispositions du Modèle sans aucune modification. <sup>49)</sup> Si tel est le cas, les demandes groupées semblent être possibles depuis 2005. Dans les cas où, les Etats contractants ont apporté des modifications au texte de l'article 26 MC OCDE, notamment quant à l'identification du contribuable concerné (par ex. l'exigence du nom du contribuable), selon la teneur de la modification et le cas d'espèce, une demande groupée peut ne pas être possible.

## 2. La portée du changement de paradigme de la Suisse

Traditionnellement, à quelques exceptions près <sup>50)</sup>, la Suisse échangeait des informations uniquement afin d'assurer l'application des conventions de double imposition (« petite assistance »). La réserve de la Suisse à l'art. 26 du Modèle OCDE, dans sa teneur jusqu'en 2004, illustre bien cette conception : « 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 » <sup>51)</sup>.

<sup>45)</sup> *Ibid*, p. 33.

<sup>46)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 mars 2009 (A-7342/2008 et A-7426/2008), publié dans RDAF 2009 II 293.

<sup>47)</sup> RDAF 2009 II 310.

<sup>48)</sup> V. supra Section I B 2 a).

<sup>49)</sup> *Douma/Engelen*, *op. cit.* (note 22), p. 23.

<sup>50)</sup> Notamment le cas d'une fraude fiscale, v. *Oberson*, *op. cit.*, (note 14), p. 304ss pour plus d'informations sur ce point.

<sup>51)</sup> N. 24 ad art. 26 du Commentaire OCDE, version 2003.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé officiellement qu'il acceptait d'adopter, dans les nouvelles CDI conclues par la Suisse, l'art. 26 du Modèle OCDE qui prévoit un échange étendu de renseignements en matière fiscale, soit la petite assistance et la grande assistance. La réserve faite par la Suisse a aussi été retirée.

Concernant ce changement de paradigme, Waldburger argumente que la Suisse entendait reprendre le standard du Forum mondial sur l'échange de renseignements international.<sup>52)</sup> Selon cet auteur, il s'agirait ainsi d'une reprise des standards prévus par l'article 5 du Modèle d'accords d'échange de renseignements fiscaux<sup>53)</sup> (TIEA) et pas de ceux prévus par l'article 26 MC OCDE.<sup>54)</sup> Les demandes groupées resteraient ainsi exclues.<sup>55)</sup> Sur ce point, il est important de préciser que les CDI et les TIEA sont deux instruments fondamentalement différents.<sup>56)</sup> A notre avis, le fait que la Suisse ait retiré la réserve qu'elle avait faite à l'article 26 MC OCDE démontre qu'elle entendait reprendre les standards de ce dernier. D'ailleurs, la Suisse n'a commencé à conclure des TIEA seulement à partir du mois d'août 2013. Ainsi, le changement de paradigme concernait les CDI conclues par la Suisse sur la base du Modèle OCDE. Le fait que les TIEA ne prévoient pas des demandes groupées ne suffirait donc pas à exclure l'admissibilité des demandes groupées en Suisse.

Quand il a adopté la nouvelle pratique, le Conseil fédéral a précisé que l'assistance administrative ne serait accordée que dans des cas particuliers fondés et que le contribuable concerné et le détenteur des renseignements demandés (par ex. une banque déterminée) devraient être identifiés.<sup>57)</sup> Afin d'éviter la pêche aux renseignements, le Conseil fédéral a décidé d'exiger, en principe, l'indication du nom et de l'adresse du contribuable ainsi que du nom et de l'adresse du détenteur des renseignements dans la demande d'assistance.<sup>58)</sup> Il a aussi été précisé que l'assistance administrative serait limitée au cas par cas (sur requête), à l'exclusion de toute pêche aux renseignements.<sup>59)</sup> Sur cette base, la Suisse a négocié des CDI conformes aux standards de l'article 26 MC OCDE avec plus de 30 pays.<sup>60)</sup>

Au cours de la première phase de l'examen par les pairs (Forum Mondial), les exigences d'identification du contribuable, ainsi que du détenteur de renseigne-

<sup>52)</sup> Robert Waldburger, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, dans: IFF Forum für Steuerrecht, 2013, p. 117.

<sup>53)</sup> Tax information exchange agreements.

<sup>54)</sup> Waldburger, *op. cit.* (note 52), p. 117.

<sup>55)</sup> *Ibid.*

<sup>56)</sup> Voir sur ce point, *Oberson, op. cit.* (note 14), p. 301ss.

<sup>57)</sup> Message du 6 avril 2011 sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010, FF 2011 3519, 3524.

<sup>58)</sup> *Ibid.*

<sup>59)</sup> Département fédéral des finances, Documentation de base du 15 février 2011, Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, p. 1.

<sup>60)</sup> *Ibid.*, p. 2. Voir ce document pour la liste complète des CDI concernées.

ments, ont été jugées trop restrictives.<sup>61)</sup> Suite à cette remarque, le Conseil fédéral a de nouveau annoncé un changement de politique le 13 février 2011. Conformément à la nouvelle politique, tant que la demande d'assistance administrative émanant de l'étranger ne constitue pas une pêche aux renseignements, elle sera acceptée si l'identité de la personne concernée est établie non pas à l'aide du nom et de l'adresse mais par d'autres moyens, et même si l'Etat requérant ne connaît pas le nom et l'adresse du détenteur de l'information.<sup>62)</sup> Demeurent exclu tout échange d'information spontané et automatique.<sup>63)</sup> Les informations sont fournies au cas par cas, soit en réponse à une demande.<sup>64)</sup> Les CDI déjà négociées/adoptées jusqu'au changement de la politique, ont été adaptées par la suite.<sup>65)</sup>

Il convient de préciser que le fait que la pratique Suisse admet les échanges d'information uniquement au cas par cas n'exclut pas les demandes groupées. Les demandes groupées constituent un échange d'informations *sur requête* (par opposition à l'échange spontané et l'échange automatique), la seule forme d'échange qui a toujours été admise par la Suisse. Cependant, les demandes groupées identifient les contribuables concernées par un état de fait commun et précis. Par conséquent, dans la mesure où une convention exige le nom et l'adresse du contribuable et du détenteur d'informations, on voit mal l'admissibilité d'une demande groupée.<sup>66)</sup> Ainsi, jusqu'au changement de politique de février 2011, les conventions conclues par la Suisse, qui contenaient cette exigence d'identification du contribuable par son nom et son adresse, ne permettaient pas les demandes groupées.

En revanche, les demandes groupées devraient être possibles, conformément à l'article 26 MC OCDE et son Commentaire, dans le cadre des conventions conclues par la Suisse qui reprenaient l'article 26 MC OCDE sans poser des conditions supplémentaires d'identification. Cela est vrai sans égard au changement de politique de mars 2009, qui visait à élargir l'échange de renseignements international à la « grande assistance ».

D'ailleurs, dans l'arrêt rendu le 5 mars 2009, le Tribunal administratif fédéral avait, on l'a mentionné, déjà admis le principe des demandes groupées.<sup>67)</sup> Dans cette décision, le Tribunal administratif s'est prononcé sur une demande groupée provenant de l'IRS.<sup>68)</sup> Le Tribunal a retenu, sur la base de la CDI avec

<sup>61)</sup> Message du 6 avril 2011 sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010, FF 2011 3519, 3525.

<sup>62)</sup> Département fédéral des finances, Documentation de base du 15 février 2011, Les exigences relatives à l'assistance administrative en matière fiscale doivent être adaptées, p. 3.

<sup>63)</sup> *Ibid.*, p. 3.

<sup>64)</sup> *Ibid.*

<sup>65)</sup> *Ibid.*

<sup>66)</sup> Du même avis Waldburger, *op.cit.* (note 52), p. 112.

<sup>67)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 mars 2009 (A-7342/2008 et A-7426/2008), publié dans RDAF 2009 II 293.

<sup>68)</sup> Internal Revenue Service, Etats-Unis.

les Etats-Unis qui ne prévoit aucune exigence spécifique concernant l'identification du contribuable, que l'on peut effectuer des demandes groupées, pour autant que cela ne constitue pas une pêche aux renseignements, mais repose sur un « *pattern of facts* » précis. Cet arrêt a été confirmé en 2012 par un autre arrêt du Tribunal administratif fédéral, qui portait sur l'application de la même CDI.<sup>69)</sup> Il est important de préciser qu'il s'agissait de cas d'escroquerie fiscale. Pour cette raison, le Tribunal fédéral administratif s'est montré plus souple sur l'exigence de preuves des faits exposés. Cependant, à la lecture de ces arrêts, il est possible de déduire que la Suisse aurait aussi admis les demandes groupées en l'absence d'escroquerie fiscale, si la requête relevait de la « petite assistance », soit une entraide qui vise l'application de la CDI.<sup>70)</sup>

Il est important de préciser que la CDI de 1996 conclue avec les Etats-Unis a été révisée par le Protocole d'amendement signé le 23 septembre 2009<sup>71)</sup>, qui n'est pas encore entré en vigueur. L'article sur l'échange de renseignements<sup>72)</sup> a été adapté à cette occasion. Le nouvel article 26 reprend en substance l'article 26 MC OCDE. Autrement dit, il ne pose pas d'exigences supplémentaires pour l'identification du contribuable. Cependant, le même Protocole d'amendement, prévoit une modification du paragraphe 10 du Protocole de la CDI conclue avec les Etats-Unis. Conformément au nouveau paragraphe 10, la demande d'assistance doit identifier le contribuable ainsi que le détenteur de l'information par leurs noms et adresses dans la mesure où ces informations sont connues. Suite à des négociations, le Conseil fédéral a présenté un rapport complémentaire le 8 août 2011<sup>73)</sup>, qui vise à assurer la recevabilité des demandes groupées par voie d'interprétation de la CDI de septembre 2009. Cette proposition, qui mentionne d'ailleurs l'arrêt du Tribunal administratif fédéral susmentionné<sup>74)</sup>, a été approuvée par le Parlement fédéral en date du 6 mars 2012.<sup>75)</sup>

Il en découle que la pratique suisse se recoupe avec l'approche de l'OCDE détaillée ci-dessus.<sup>76)</sup> Autrement dit, tant que les Etats n'insèrent pas d'exigences supplémentaires d'identification du contribuable concerné – ou une interdiction expresse des demandes groupées – dans leur convention, les demandes groupées

<sup>69)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 avril 2012 (A-737/2012).

<sup>70)</sup> A condition que la demande groupée ne constitue pas une pêche aux renseignements.

<sup>71)</sup> Protocol amending the Convention between the Swiss Confederation and the United States of America for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income, signed at Washington on October 2, 1996.

<sup>72)</sup> Article 26 de la CDI conclue avec les Etats-Unis.

<sup>73)</sup> Rapport complémentaire du 8 août 2011 au Message du 6 avril 2011 sur le complément aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions approuvées par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010, concernant la Convention de double imposition avec les Etats-Unis d'Amérique, FF 2011, 6143ss.

<sup>74)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 mars 2009 (A-7342/2008 et A-7426/2008), publié dans RDAF 2009 II 293.

<sup>75)</sup> Xavier Oberson, Le développement de l'assistance internationale en matière fiscale, dans : Pierre-Marie Glauser (éd.), Droit pénal fiscal, 2013, p. 55.

<sup>76)</sup> Voir supra Section I C 1.

pées demeurent possibles. Ceci est valable pour les conventions qui ont été conclues avant et après 2009, dans la mesure où les autres exigences d'échange de renseignements sont remplies. Cette possibilité se trouve restreinte par la prohibition de la pêche aux renseignements telle qu'elle est prévue par le Commentaire OCDE.<sup>77)</sup>

#### D. Mise à jour de l'article 26 MC OCDE et du Commentaire s'y rapportant

Le Commentaire relatif à l'article 26 MC OCDE a été mis à jour le 17 juillet 2012. A cette occasion, il a été précisé l'admissibilité de principe des demandes dites « groupées ». Suite à cette mise à jour, le Commentaire OCDE indique que « *les Commentaires ont été développés pour préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de : clarifications générales (voir paragraphe 5), de précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir paragraphe 5.1), de précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir paragraphe 5.2) ».*

Le paragraphe 5.2 dudit Commentaire précise que « *la norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par tout autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un Etat contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'Etat requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. »*

Il convient de relever que la modification des Commentaires n'a pas engendré de modification du texte de la Convention en ce qui concerne les demandes groupées. Selon l'OCDE, l'ajout des nouveaux paragraphes au Commentaire OCDE ad article 26 vise à apporter des précisions aux demandes groupées.

Comme analysé ci-dessus<sup>78)</sup>, les demandes groupées n'ont jamais été spécifiquement exclues du champ d'application de l'article 26 MC OCDE. Depuis l'insertion de la notion « vraisemblablement pertinents » en 2005, la portée de l'article 26 se trouve élargie pour que l'échange de renseignements en matière fiscale « *soit le plus large possible* ». <sup>79)</sup> Ainsi, les demandes groupées étaient

<sup>77)</sup> N. 5 ad article 26 du Commentaire OCDE.

<sup>78)</sup> Voir supra Section I C 1.

<sup>79)</sup> N. 5 ad article 26 du Commentaire OCDE.

déjà possibles, en tout cas depuis 2005, dans la mesure où elles ne constituaient pas une pêche aux renseignements. Cette analyse est en accord avec l'approche de l'OCDE qui indique que les modifications du 17 juillet 2012 apportent des *précisions*, par opposition à un élargissement du champ d'application de l'article 26, concernant les demandes groupées.

Par conséquent, les Etats devront suivre l'approche dynamique concernant ces dernières modifications.<sup>80)</sup> Il en découle que les nouveaux paragraphes du Commentaire OCDE concernant les demandes groupées sont applicables, dès leur entrée en vigueur, même aux CDI conclues antérieurement.<sup>81)</sup>

Comme déjà évoqué<sup>82)</sup>, le Commentaire OCDE n'a pas de force obligatoire. Les Etats ne sont pas tenus de le suivre. Cependant, les autres Etats contractants, à certaines conditions<sup>83)</sup>, ont une attente légitime à ce que leur partenaire suive le Commentaire. En outre, s'agissant de l'échange de renseignements, vu les développements de ces dernières années, il est possible d'indiquer que les Etats font un effort supplémentaire pour suivre les standards de l'OCDE. Concernant l'admissibilité des demandes groupées, ce point se trouve d'ailleurs confirmé dans le General Report de l'IFA. Selon le Rapport, la majorité des Etats semblent avoir appliqué l'approche dynamique concernant la mise à jour du 17 juillet 2012.<sup>84)</sup> Ils admettent ainsi la possibilité des demandes groupées, même si la plupart d'entre eux n'ont pas encore eu l'occasion d'en traiter en pratique.<sup>85)</sup>

## *II. Analyse sous l'angle de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale*

Suite au changement de paradigme en matière de l'échange de renseignements international<sup>86)</sup>, la Suisse a aussi fait les démarches nécessaires en droit interne afin de respecter ses engagements au niveau international. La Loi sur l'assistance administrative fiscale est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013. Elle a remplacé l'Ordonnance du 1<sup>er</sup> septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions<sup>87)</sup>, qui a été abrogée le 16 janvier 2013, avec effet le 1<sup>er</sup> février 2013.

Même si l'OACDI, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2010, n'excluait pas expressément les demandes groupées, l'article 5 al. 3 de celle-ci exigeait que la demande de l'Etat requérant contienne l'identification indubitable de la per-

<sup>80)</sup> Voir supra Section I B 2 c.

<sup>81)</sup> Voir aussi *Oberson, op.cit.* (note 75), p. 56.

<sup>82)</sup> Voir supra Section I B 2 a.

<sup>83)</sup> Voir supra Section I B 2 b.

<sup>84)</sup> *Oberson, op. cit.* (note 44) General Report, 2013, p. 39.

<sup>85)</sup> *Ibid.*

<sup>86)</sup> Voir supra Section I C 2.

<sup>87)</sup> Ci-après OACDI.

sonne concernée et du détenteur de renseignements. Cette disposition, qui était certes conforme à l'approche suivie par la Suisse à cette époque<sup>88)</sup>, semble exclure les demandes groupées, étant donné que celles-ci identifient le cercle des contribuables concernés par des critères communs et pas de manière « indubitable ».

Cette pratique, qui n'était pas conforme au droit international, a dû être modifiée. Premièrement, la LAAF a assoupli les conditions d'admissibilité d'une demande d'entraide. Selon l'article 6 al. 2 de celle-ci, l'identification du contribuable concerné peut s'effectuer autrement que par l'indication du nom et de l'adresse<sup>89)</sup> et le nom et l'adresse du détenteur d'informations doivent être communiqués dans la mesure où ils sont connus.<sup>90)</sup> Deuxièmement, conformément à l'Ordonnance du 16 janvier 2013 relative à l'assistance administrative en cas de demandes groupées d'après les conventions fiscales internationales<sup>91)</sup>, qui est en vigueur depuis le 1er février 2013, les demandes d'après les conventions fiscales internationales qui visent les personnes concernées sur la base d'un modèle de comportement *sont admises pour les renseignements relatifs à des faits survenus après l'entrée en vigueur de la LAAF*, soit le 1er février 2013. Finalement, les articles qui précisent les contours des demandes groupées seront ajoutés dans la LAAF lors de sa modification. On notera que le Conseil fédéral a adopté, le 16 octobre 2013, le message relatif à la révision de la LAAF. La révision prévoit une procédure d'information spécifique aux demandes groupées dans un nouvel article 6 al. 2bis et accorde au Conseil fédéral la compétence de définir de telles demandes<sup>92)</sup>.

Sur ce point, il est aussi utile de préciser que l'article 1 al. 2 LAAF réserve les dispositions dérogatoires des CDI. Il s'agit simplement de la concrétisation du principe de la primauté du droit international. Comme développé ci-dessus<sup>93)</sup>, les CDI modifiées conformément au changement de pratique du février 2011, ne s'opposent pas à l'admissibilité des demandes groupées. L'article 1 al. 2 LAAF ne peut ainsi pas être interprété comme constituant un obstacle aux demandes groupées.<sup>94)</sup> En outre, l'article 4 al. 1 LAAF qui prévoit que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande n'exclut pas non plus les demandes groupées vu que celles-ci constituent un échange de renseignements *sur demande*.<sup>95)</sup>

Les demandes groupées sont ainsi possibles pour des faits survenus après le 1er février 2013. Cependant, comme évoqué ci-dessus<sup>96)</sup>, la Suisse acceptait déjà de

<sup>88)</sup> Voir supra Section I C 2.

<sup>89)</sup> Art. 6 al. 2 let. a LAAF.

<sup>90)</sup> *Ibid.*

<sup>91)</sup> RS 672.51.

<sup>92)</sup> FF 2013 7507

<sup>93)</sup> Voir supra Section I C 2.

<sup>94)</sup> Contra *Waldburger, op. cit.* (note 52), p. 132.

<sup>95)</sup> *Ibid.*

<sup>96)</sup> Voir supra Section I C 2.



fournir des informations en cas de demandes groupées en cas d'escroquerie fiscale, tant que la demande ne constituait pas une pêche aux renseignements. A notre avis, la même règle serait valable pour des demandes relevant du cadre de la « petite assistance ». Les dispositions de l'OACDI et de l'Ordonnance du 16 janvier 2013 ne devraient pas porter préjudice à cette pratique.

### III. Conclusion

---

Suite à l'analyse de différents aspects du droit fiscal international ainsi que de la pratique suisse, il est possible d'arriver aux conclusions suivantes :

- (i) Les demandes groupées entraînent déjà, en tout cas depuis 2005, dans le champ d'application de l'article 26 MC OCDE ;
- (ii) Les Etats pouvaient donc donner suite à de telles demandes dans la mesure où elles ne constituaient pas une pêche aux renseignements et la convention concernée ne contenait pas d'exigences supplémentaires ;
- (iii) La Suisse suivait déjà une telle approche, comme démontré par l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 5 mars 2009<sup>97)</sup> ;
- (iv) IV Les demandes groupées sont donc possibles en Suisse pour les conventions conclues avant et après 2009<sup>98)</sup>, dans la mesure où la convention concernée ne pose pas d'exigences supplémentaires d'identification du contribuable ou n'interdit pas les demandes groupées;
- (v) V Les CDI conclues par la Suisse qui posaient des exigences supplémentaires ont été modifiées suite au changement de pratique du 13 février 2011. Elles n'exigent plus nécessairement le nom et l'adresse du contribuable, mais son identité, quant au nom du détenteur, il doit être fourni dans la mesure où il est connu. Les modifications du droit interne nécessaires afin de mettre en œuvre cette obligation internationale sont en cours. En outre, le droit interne suisse prévoit que les demandes groupées portant sur des faits survenus après le 1er février 2013 seront admises. Ainsi, à ce jour, les demandes groupées sont admises en droit suisse.
- (vi) La partie de la mise à jour du 17 juillet 2012 du Commentaire OCDE concernant les demandes groupées est applicable dès cette date aux conventions conclues antérieurement et postérieurement (approche dynamique).

---

<sup>97)</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral, 5 mars 2009 (A-7342/2008 et A-7426/2008), publié dans RDAF 2009 II 293.

<sup>98)</sup> Contra *Waldburger, op. cit.* (note 52) p.112ss.