

En janvier 2001, la Suisse a démarré un nouveau cycle de négociations bilatérales avec l'Union européenne (UE). Moins de 5 ans après, soit le 26 octobre 2005, les accords bilatéraux bis ont été signés à Bruxelles. Dans le domaine fiscal, la trilogie fondamentale repose sur les accords sur la fiscalité de l'épargne, sur la lutte contre la fraude et l'association à Schengen.

XAVIER OBERSON

ASSISTANCE INTERNATIONALE EN MATIERE FISCALE

Les accords bilatéraux bis entre la Suisse et l'UE

1. INTRODUCTION

Tandis que l'accord sur la fiscalité de l'épargne est entré en vigueur le 1^{er} juillet 2005, les deux autres accords, bien qu'acceptés au niveau suisse, sont encore en procédure de ratification dans l'UE. On rappellera que le peuple suisse a voté en faveur de l'accord d'association à Schengen lors du référendum du 5 juin 2005.

Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale en particulier, ces accords représentent des développements majeurs de la politique traditionnelle de la Suisse sur de nombreux points [1]. Il importe en conséquence d'en connaître les éléments essentiels. En outre, les textes juridiques qui fondent l'«acquis» de Schengen sont en constante évolution, ce qui rend leur analyse d'autant plus ardue. Nous examinerons, dans les grandes lignes, le contenu essentiel de ces trois accords, afin de tenter de dégager l'impact potentiel sur la pratique de la Suisse en matière d'assistance (administrative et judiciaire) fiscale internationale.

2. L'ACCORD SUR LA FISCALITE DE L'EPARGNE

2.1 Introduction. L'accord conclu avec l'UE a pour but de mettre en œuvre en Suisse des mesures équivalentes à celles prévues dans la Directive UE sur l'épargne. Il s'agit d'un compromis, à notre avis équilibré [2], qui contient trois éléments essentiels.

En premier lieu, la Suisse introduit, unilatéralement, une retenue à la source sur les intérêts versés par des agents payeurs établis en Suisse à des personnes physiques résidant dans l'UE, selon le modèle communautaire. Le taux est de 15%

durant les 3 premières années, de 20% les trois années suivantes, puis de 35% dès la septième année. Le bénéficiaire peut éviter la retenue à la source en autorisant l'agent payeur établi en Suisse à déclarer le paiement des intérêts à l'autorité compétente.

En second lieu, la Suisse obtient, en contre-partie, un régime comparable (mais non identique) aux Directives communautaires portant sur les relations «mère-fille» ainsi que sur les intérêts et les redevances entre sociétés apparentées [3].

Enfin, la Suisse s'engage à fournir un échange de renseignements en cas de fraude fiscale sur les revenus couverts par l'accord. De plus, conformément au «*memorandum of understanding*» (MOU), elle accepte de renégocier ses *conventions de double imposition* (CDI) avec les Etats européens en vue d'ouvrir, par voie bilatérale, un échange de renseignements sur les impôts visés par ces traités en cas de fraude fiscale. Afin de cerner plus précisément l'ampleur de l'engagement de la Suisse, il convient de faire une distinction entre les revenus entrant dans le champ d'application de l'accord et les éléments visés par les CDI.

2.2 L'échange de renseignements sur les revenus visés par l'accord.

2.2.1 En général. La Suisse a accepté d'ouvrir l'échange de renseignements sur les revenus visés par l'accord en cas de fraude fiscale, au regard de la législation de l'Etat requis, et de délit de même gravité (art. 10 par. 1 de l'accord).

2.2.2 La notion de fraude et délit équivalent. La notion de fraude fiscale, clé de l'échange de renseignements, n'est certes pas définie en détail dans l'accord mais par référence au droit de l'Etat requis. Or, en Suisse, on connaît deux modèles pouvant servir de référence à cette notion. En matière d'impôts directs sur le revenu et la fortune, la définition de référence est le délit d'usage de faux [4]. Le critère décisif est le fait que la soustraction d'impôt soit effectuée au moyen d'un titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu («Urkundenmodell»). Pour les autres impôts fédéraux perçus par la Confédération, notamment l'impôt anticipé, la loi vise l'escroquerie fiscale (art. 14 de la *loi fédérale sur le droit pénal administratif*, DPA), ca-



XAVIER OBERSON,
PROFESSEUR A
L'UNIVERSITE DE GENEVE,
AVOCAT, GENEVE

ractérisée par le comportement astucieux de l'auteur («Arglistmodell»). Dans le domaine de l'entraide internationale en matière pénale, c'est également la notion d'escroquerie fiscale, au sens de l'article 14 DPA, qui constitue la norme de référence [5].

Il convient donc d'étudier plus avant comment le concept de fraude fiscale et de délit équivalent peut être défini de manière plus précise. A cet égard, deux CDI, avec l'Allemagne, d'une part, et avec les Etats-Unis, d'autre part, prévoient déjà un échange de renseignements en cas de fraude fiscale. L'approche suivie dans ce contexte peut nous donner quelques éléments de réponse.

Selon l'article 26 par. 1 CDI Etats-Unis, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la Convention. Il s'agit d'une procédure d'entraide entre des autorités administratives compétentes [6]. Le terme de «tax fraud and the like», selon l'article 10 du Protocole, correspond à celui d'escroquerie fiscale au sens de l'article 3 al. 3 EIMP (Loi fédérale de l'entraide en matière pénale). L'article 10 du Protocole reprend la jurisprudence rendue en matière d'EIMP, dès lors qu'il précise que le terme de «fraude fiscale» recouvre non seulement l'emploi de faux documents, mais aussi le comportement astucieux («scheme of lies») [7]. On notera que le Tribunal fédéral a estimé que l'article 26 de la CDI était une norme de procédure. En conséquence, la requête peut porter sur des faits antérieurs à l'entrée en vigueur du nouvel article 26 CDI [8].

En date du 23 janvier 2003, les autorités compétentes des deux Etats sont parvenues à un accord amiable sur leur compréhension à donner, notamment, aux termes «tax fraud and the like» visés à l'article 26 de la CDI ainsi qu'à l'article 10 du Protocole. Cet accord contient 3 exemples non limitatifs de comportements qualifiés d'escroquerie fiscale, suivis de 14 cas hypothétiques. A notre sens, certains exemples vont particulièrement loin et tendent à donner une interprétation fort extensive à la notion d'escroquerie fiscale appliquée jusqu'ici [9]. Cela étant, conformément au texte et à la systématique de la CDI, c'est la notion d'escroquerie fiscale, au sens de l'EIMP, donc de l'article 14 DPA tel qu'interprété par la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui est déterminante.

L'article 27 de la CDI avec l'Allemagne, selon la version modifiée par le Protocole du 12 mars 2002 [10], permet non seulement un échange de renseignements, sur demande, nécessaires à l'application de la CDI et portant sur un impôt visé par celle-ci (art. 27 par. 1 lettre a), mais également pour l'application du droit interne en cas de fraude fiscale (art. 27 par. 1 lettre b). La concrétisation de cette norme se trouve notamment au paragraphe 2 du Protocole (Art. VI) annexé à la Convention. L'expression «fraude fiscale» désigne un comportement frauduleux qui, selon le droit des deux Etats, constitue un délit et est passible d'une peine privative de liberté [11]. Cette définition est sujette à double vérification. Tout d'abord, elle nécessite de contrôler, conformément au principe de double incrimination, si le délit commis à l'étranger serait réprimé par une peine privative de liberté s'il avait été commis en Suisse [12]. Dans l'affirmative, il faut en-

core s'assurer de l'existence d'un lien direct entre la mesure d'entraide requise et le comportement frauduleux [13].

En droit suisse, les délits fiscaux passibles d'une peine privative de liberté sont l'usage de faux, en matière d'impôts sur le revenu et la fortune [14], ainsi que l'escroquerie fiscale, au sens de l'article 14 DPA (applicable notamment en matière d'impôt anticipé, de TVA et de droit de timbre) [15]. En conséquence, pour que la condition de fraude fiscale, au sens de l'article 27 CDI soit réalisée, il faut opérer une distinction. Dans la mesure où la procédure vise l'impôt allemand sur le revenu (y compris sur les bénéfices des personnes morales), les conditions de délit d'usage de faux doivent être réunies. En revanche, si la demande vise un impôt du ressort de l'AFC (impôt anticipé), alors les conditions de l'escroquerie fiscale sont déterminantes [16]. On notera que les demandes d'échange de renseignements ne peuvent porter que sur des fraudes fiscales commises le 1^{er} janvier suivant l'entrée en vigueur du présent protocole (art. VII I lettre d), à savoir seulement à partir du 1^{er} janvier 2004 [17]. De plus, la requête doit viser une situation concrète. Les «fishing expeditions» sont expressément exclues [18].

A notre avis, le système prévu par la CDI avec l'Allemagne, ainsi que son Protocole, devrait servir de référence aux futures négociations avec les Etats membres de l'UE, dans la mesure où il prend en considération les particularités respectives du droit de l'Etat requis. D'ailleurs, la modification récente de la CDI avec la Norvège, qui vient d'être ratifiée, adopte notamment sur ce point une solution comparable à celle de l'Allemagne. Il en va de même de la révision en cours de la CDI avec l'Autriche.

2.2.3 Les revenus concernés. A priori, l'échange de renseignements sur la base de l'article 10 par. 1 de l'accord sur la fraude devrait concerner essentiellement le versement d'intérêts à des personnes physiques par des agents payeurs suisses. Cette disposition ne devrait donc pas avoir un impact considérable puisque, dans la règle, la non-déclaration par une personne physique de revenu imposable constitue, du point de vue du droit suisse, une simple soustraction d'impôt et non une fraude fiscale ou délit équivalent [19].

Ainsi, la seule possibilité théorique d'une fraude fiscale, dans ce contexte, est le paiement d'intérêts à une entreprise de personnes qui tient une comptabilité en bonne et due forme et ne déclare pas les rendements sous forme d'intérêts. En effet, dans cette hypothèse, les comptes sont incomplets et par conséquent la soustraction d'impôt s'accompagne de l'usage de documents faux. Cela étant, la portée de cette règle doit également être relativisée. En effet, le paiement d'intérêts à des entreprises de personnes exerçant une activité commerciale ne devrait pas non plus être concerné par l'accord car ce type d'entreprise est assimilé à une personne morale pour les besoins de l'accord sur l'épargne [20]. En conséquence, un cas de fraude fiscale entrant dans le champ d'application de l'accord ne devrait, en définitive, viser que les entreprises en raison individuelle ou des professions libérales qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme.

Il semble toutefois que certains Etats membres de l'UE soient tentés de préconiser une interprétation large de l'article 10

par. 1 de l'accord sur l'épargne, en faisant valoir que par «revenus visés» par cet accord, on devrait également englober le paiement de dividendes, intérêts et redevances entre sociétés apparentées, au sens de l'article 15 de cet accord. Il est vrai que le texte, lu indépendamment de la systématique de l'accord, permet de soutenir une telle interprétation. A notre sens, ce point de vue va clairement au-delà de l'intention des parties contractantes [21]. De plus, l'article 15 est une sorte de «corps étranger» à l'accord sur l'épargne, qui a été ajouté vers la fin des négociations afin de trouver un compromis équitable envers la Suisse qui accepte de mettre en œuvre des mesures unilatérales en faveur de l'UE. Un arrêt récent du Tribunal fédéral confirme d'ailleurs qu'un traité international – en l'occurrence la CDI avec le Danemark – doit être interprété, conformément à la Convention de Vienne, selon le sens que les parties peuvent lui donner, selon les règles de la bonne foi [22]. On ne saurait douter que l'intention du côté suisse ait bien été de ne viser que les revenus versés sous forme d'intérêts par des agents payeurs à des personnes physiques résidentes de l'UE.

Quoi qu'il en soit, cette question perdra de son importance à mesure que la Suisse mettra en œuvre l'assistance administrative en cas de fraude fiscale ou délit équivalent dans le cadre de ses futures CDI avec les Etats de l'UE.

2.3 L'échange de renseignements sur les revenus visés par une CDI. Comme rappelé plus haut, la Suisse s'est engagée, dans le MOU, à entreprendre des négociations bilatérales en vue d'inclure un échange de renseignements dans ses CDI avec les Etats de l'UE en cas de fraude fiscale ou de délit de même nature au regard de la législation de l'Etat requis portant sur les impôts visés par ces conventions.

La Suisse est déjà entrée en négociation et a même conclu des conventions en ce sens avec divers Etats européens. En particulier, le nouvel article 27 de la CDI avec l'Allemagne correspond, selon nous, au standard exigé par l'accord sur l'épargne. Deux nouveaux accords allant dans le même sens ont également été conclus avec l'Autriche et avec la Norvège. Il est intéressant de noter que, dans ce dernier cas, conformément aux engagements pris par la Suisse à l'égard de l'OCDE, une clause a également été insérée sur l'échange de renseignements concernant les sociétés holding suisses.

3. L'ACCORD SUR LA FRAUDE

3.1 En général. L'accord de coopération entre la Confédération Helvétique et l'UE pour lutter contre la fraude (ci-après accord sur la fraude), signé le 24 octobre 2004, a été approuvé par le Parlement fédéral par arrêté fédéral du 17 décembre 2004. Comme aucun référendum n'a été demandé, il devrait pouvoir entrer en vigueur dès sa ratification par tous les Etats parties à l'accord, et notamment tous les Etats membres de l'UE, ce qui peut prendre encore un certain temps.

L'accord sur la fraude est le fruit d'un souhait de l'UE de voir s'améliorer la coopération avec la Suisse, tout particulièrement dans le domaine de la contrebande. La Suisse a finalement conclu un accord très étendu, qui va bien au-delà de la coopération douanière. Une description détaillée de celui-ci dépasse manifestement le cadre de cette contribution [23]. On rappellera toutefois les éléments essentiels.

3.2 L'élargissement de l'assistance administrative et judiciaire en matière d'impôts indirects. La Suisse s'est engagée à collaborer à la poursuite et la répression de la fraude et de toute activité illégale dans le domaine des impôts indirects (TVA, accises et droits de douane), des subventions et des marchés publics. Cette assistance inclut également la saisie et le recouvrement des montants dus ou indûment perçus résultant des activités illégales sus-mentionnées. Afin de lutter contre ce type de fraude, la Suisse accepte de mettre en œuvre, à des conditions précises, des mesures de contrainte dans le cadre d'une assistance administrative et judiciaire avec l'UE. L'idée de base a été – sous réserve des cas de peu d'importance (de minimis) – d'ouvrir, dans ces trois matières, l'assistance administrative ou judiciaire à l'égard de l'UE, aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent en droit interne suisse [24]. En d'autres termes, la Suisse a offert le principe du traitement national à l'UE en matière d'impôt indirect. Le domaine des impôts directs est en revanche expressément exclu.

Il en découle que la Suisse accepte d'offrir une assistance internationale en matière d'impôts indirects en cas de simple soustraction d'impôt déjà. En effet, la fraude visée par l'accord concerne toutes les infractions, y compris la soustraction d'impôts indirects. Les parties ont convenu que les termes de « fraude et activités illégales » comprennent aussi la contrebande, la corruption et le blanchiment du produit des activités couvertes par l'accord [25]. S'agissant toutefois du blanchiment, encore faut-il que la condition supplémentaire du seuil de 6 mois de l'infraction initiale soit réalisée [26].

En particulier, l'article 31 de l'accord sur la fraude – dont le texte est calqué sur le fameux article 51 de la *Convention d'application de l'acquis de Schengen (CAAS)* [27] – permet, comme le confirme le Message du Conseil fédéral, la mise en œuvre de mesures de contrainte en Suisse dans la mesure où le droit de l'Etat requérant punit l'acte concerné d'une peine privative de liberté d'au moins 6 mois, que le montant soustrait excède 25 000 euros et que l'acte soit également punissable en Suisse [28]. En effet, l'accord exige que, dans l'Etat requis, en l'occurrence la Suisse, la décision administrative puisse faire l'objet d'un recours devant une autorité compétente «notamment en matière pénale». En droit suisse, cette condition est réalisée en cas de soustraction en matière d'impôt fédéral indirect dès lors que, pour ces impôts mis en œuvre par l'administration fédérale, le DPA est applicable à la répression et aux recours contre la décision de l'administration fédérale. Dans ce cas, la personne touchée peut demander un jugement par tribunal et le dossier est transmis au ministère public cantonal. Les voies de recours sont ensuite celles du droit pénal, avec notamment un pourvoi en nullité au Tribunal fédéral (art. 83 DPA).

Un tel développement représente, à notre avis, un véritable tournant dans la politique traditionnelle d'entraide internationale de la Suisse [29]. En effet, jusqu'ici, le seuil permettant l'octroi de l'entraide internationale en matière fiscale a toujours été le délit d'escroquerie fiscale (au sens de l'art. 14 DPA), tant dans le domaine de l'EIMP (art. 3 al. 3) que pour l'application des rares CDI prévoyant un tel échange de renseignements (Etats-Unis, Allemagne). Certes, l'accord sur la fraude ne s'applique qu'aux impôts indirects. Il n'empêche qu'il

ouvre une première brèche dans un édifice patiemment construit; à terme, il sera difficile de justifier une différence aussi fondamentale entre les impôts directs et indirects. Cela d'autant plus que la TVA est un impôt général sur la consommation qui frappe, en réalité, le chiffre d'affaires d'une entreprise et donc, économiquement, un substrat qui n'est pas éloigné du bénéfice au sens des impôts directs [30].

3.3 La coopération en cas de blanchiment. Mais la Suisse a encore fait un pas de plus. Elle accepte une coopération en cas de blanchiment du produit des activités couvertes par l'accord. Cette règle ne s'applique que pour autant que les activités qui constituent le fait préalable soient punissables, selon le droit des deux parties contractantes, d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum de plus de 6 mois (art. 2 par. 3 de l'accord). A notre avis, il en découle notamment qu'une escroquerie fiscale, au sens de l'article 14 DPA, portant sur un impôt indirect visé par l'accord, qualifie de délit initial de blanchiment. En effet, l'article 14 al. 2 DPA prévoit une peine d'emprisonnement pour un an au plus [31].

Dans la déclaration commune entre l'UE et la Suisse, les parties contractantes conviennent que la coopération en matière de blanchiment inclut au titre de faits préalables ceux constitutifs de fraude fiscale ou de contrebande par métier selon le droit suisse [32]. Cette règle est plus vaste que celle du droit suisse. En effet, en droit interne, le blanchiment ne peut porter que sur un délit initial qualifié de crime selon le Code pénal suisse (art. 305^{bis} CP). A lire le Message du Conseil fédéral, elle n'introduit ni une nouvelle infraction dans le droit interne suisse, ni une nouvelle obligation d'annonce pour les intermédiaires financiers [33]. C'est pourtant la première fois que la Suisse accepte des mesures d'assistance internationale en vue de collaborer à la répression d'un délit de blanchiment portant sur une infraction initiale de nature fiscale.

En conséquence, les opérateurs exerçant leur activité en Suisse qui blanchissent les fonds provenant de délits fiscaux indirects (passibles d'une peine de 6 mois), au sens de l'accord, pourront faire l'objet de mesures de contrainte sollicitées par un Etat de l'UE. Certes, afin de limiter la possibilité de poursuivre ensuite ces personnes dans l'UE, les parties contractantes ont précisé que «[Les] informations obtenues sur la base d'une demande concernant le blanchiment peuvent être utilisées dans des procédures pour blanchiment sauf dans les procédures contre des personnes suisses si tous les actes pertinents de l'infraction ont été exclusivement commis en Suisse» [34]. Cette formulation manque de clarté. Par «personnes suisses», on peut penser qu'elle vise les personnes résidentes en Suisse ou, du moins, «actives sur le territoire» de la Suisse. Quoi qu'il en soit, il sera en outre difficile de déterminer avec précision le lieu exclusif de la commission d'une infraction.

4. L'ACCORD DE SCHENGEN

4.1 Introduction. L'accord d'association de la Suisse à Schengen a été signé le 26 octobre 2004 [35]. Il contient des règles de coopération dans le domaine de la justice, de la police et de la migration, tout particulièrement en matière d'entraide judi-

ciaire, y compris l'extradition. Certaines dispositions de cet accord peuvent ainsi avoir un impact en matière fiscale. La difficulté fondamentale du sujet réside dans l'enchevêtrement des textes applicables (l'acquis communautaire) qui sont, de plus, en constante évolution. Sans entrer dans le détail, on mentionnera ici brièvement quelques problèmes majeurs posés par le développement (i) de l'entraide judiciaire et (ii) de l'extradition.

4.2 L'entraide judiciaire. Le régime de l'entraide judiciaire repose pour l'essentiel sur les articles 48 à 53 CAAS. La difficulté, qui a donné du fil à retordre aux négociateurs, réside dans l'interprétation de l'article 51 lettre a CAAS. Cette disposition prévoit que les Etats contractants ne peuvent pas subordonner la recevabilité de commissions rogatoires aux fins de

«L'accord sur la fraude est le fruit d'un souhait de l'UE de voir s'améliorer la coopération avec la Suisse, tout particulièrement dans le domaine de la contrebande.»

perquisition et de saisie à des conditions autres que celles ci-après:

- «a) le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit des deux Parties Contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit d'une des deux Parties Contractantes d'une sanction équivalente et selon le droit de l'autre Partie Contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale;
- b) l'exécution de la commission rogatoire est compatible avec le droit de la Partie Contractante requise.»

L'interprétation de cette norme est controversée. La Suisse estimait que la lettre a contient une vraie alternative («ou»). Par conséquent, elle pouvait, sur la base de la première proposition, refuser l'entraide en présence d'une soustraction d'impôt qui n'est, en droit suisse, pas passible d'une peine privative de liberté. Selon une autre interprétation, la Suisse doit répondre à des demandes d'entraide même pour des cas de soustraction d'impôt, pour autant que la décision des autorités administratives compétentes soit sujette à un recours devant des juridictions compétentes «notamment en matière pénale» [36].

Afin d'éviter qu'une telle conséquence ne prévale et, à terme, ouvre la porte à des demandes d'entraide en cas de soustraction d'impôts directs – ce que la Suisse voulait éviter à tout prix – les mesures suivantes ont notamment été mises en œuvre. Tout d'abord, la Suisse a précisé, dans une déclaration unilatérale «que les infractions fiscales dans le domaine de l'imposition directe, poursuivies par des autorités suisses, ne peuvent pas donner lieu, au moment de l'entrée en vigueur

du présent accord, à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale» [37]. Dans la foulée, la LIFD et la LHID ont été modifiées dans le but d'exclure un recours en matière de soustraction d'impôt devant une autorité pénale [38]. En outre, afin de se prémunir contre les modifications en cours de l'acquis de Schengen, notamment dans le cadre de la convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale [39] et de son protocole, la Suisse a obtenu une dérogation concernant le principe de double incrimination (art. 7 par. 5 de l'accord d'association).

Enfin, lors de l'élargissement de l'entraide à la fiscalité directe en droit communautaire, la Suisse dispose, à l'article 7 par. 5 d'une procédure lui permettant de ne pas accepter une modification tendant à l'exécution de saisie et de perquisitions lorsqu'un délit commis dans le domaine des impôts directs n'est pas passible d'une peine d'emprisonnement. En d'autres termes, tant que la soustraction d'impôt n'est pas assortie d'une peine d'emprisonnement en Suisse, il lui sera possible de refuser une demande d'entraide judiciaire [40]. Ce mécanisme, complexe, est interprété comme une sorte de droit «d'opting out» de la Suisse. Il n'est pas sans soulever des problèmes d'interprétation fort délicats. On constate en tout cas que la Suisse a eu la tâche particulièrement ardue pour tenter de préserver certains acquis face à une réglementation dense et en constant mouvement.

4.3 L'extradition. Le CAAS contient, aux articles 59ss, des normes relatives à l'extradition. Conformément à l'article 63 CAAS, les parties s'engagent à extraditer les personnes poursuivies par les autorités judiciaires pour l'une des infractions visées à l'article 50 par. 1, soit en matière de TVA, accises et droits de douanes. Cela dit, le cadre général demeure celui de l'accord européen de 1957, qui pose comme condition la commission d'une infraction passible d'une peine privative de liberté d'au moins un an [41]. En l'état actuel du CAAS, la Suisse ne doit donc pas encore extraditer des personnes ayant commis des soustractions d'impôt en matière de fiscalité indirecte. En effet, ces infractions ne sont pas punissables de peine privative de liberté d'au moins 12 mois [42]. En revanche, en cas d'escroquerie fiscale, au sens de l'article 14 DPA, l'extradition sera possible. Avec l'entrée en vigueur de la *convention d'extradition de l'UE de 1996 (CextrUE)* [43], la situation devrait s'aggraver. En particulier, le seuil déterminant dans l'Etat requis, pour obtenir l'extradition, devrait être réduit de moitié [44], pour passer à 6 mois (art. 2 par. 1). De plus, il y aura une obligation d'extraditer les auteurs de toutes les infractions fiscales (y compris en fiscalité directe) [45]. Les parties contractantes peuvent limiter, par déclaration unilatérale, l'extradition aux seules infractions en matière d'accises, de TVA et de droits de douane (art. 6 par. 3 CextrUE), ce que le Conseil fédéral entend faire [46].

On constate que, fondamentalement, nonobstant l'entrée en vigueur future de la CextrUE, l'extradition ne devrait pouvoir être accordée par la Suisse que pour des infractions fiscales (i) en relation avec les accises, la TVA, les droits de douane et (ii) dans la mesure où les infractions sont punissables en Suisse d'une peine privative de liberté d'au moins 6 mois. On rappellera que les soustractions en matière d'impôts indirects

ne sont pas susceptibles d'une peine privative de liberté. L'extradition sera en revanche possible pour certaines soustractions aggravées en matière d'impôt automobile, d'huiles minérales et d'alcools ainsi qu'en matière douanière [47]. De même, une extradition sera possible en cas d'escroquerie fiscale concernant les accises, la TVA et les droits de douane.

5. CONCLUSION

En résumé, les développements majeurs en matière d'assistance fiscale internationale résultant des accords bilatéraux bis avec l'UE sont les suivants:

→ Dès le 1^{er} juillet 2005, ouverture d'un échange d'information en cas de fraude fiscale (ou délit équivalent) sur les revenus visés par l'accord sur l'épargne, soit essentiellement les intérêts versés par des agents payeurs suisses à des personnes physiques résidentes de l'UE. Le seuil de l'escroquerie fiscale est ici préservé. → Renégociation des CDI de la Suisse avec les Etats UE en vue d'ouvrir l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale (ou délit équivalent) sur les revenus visés par une CDI. Le modèle de l'article 27 de la CDI Allemagne peut à notre sens servir de référence. Là également, la politique traditionnelle de la Suisse est maintenue mais sera considérablement élargie. → Dès l'entrée en vigueur de l'accord sur la fraude, octroi de l'assistance administrative et judiciaire avec possibilités de mesures de contrainte en cas de fraude et d'activités illégales portant sur les impôts indirects (TVA, accises et droits de douane essentiellement), y compris de soustraction d'impôt. → Dès l'entrée en vigueur de l'accord sur la fraude, mise en œuvre d'une coopération toute nouvelle en cas de blanchiment du produit d'un délit fiscal (impôt indirect) par une peine de plus de 6 mois d'emprisonnement.

«On constate que la Suisse a eu la tâche particulièrement ardue pour tenter de préserver certains acquis face à une réglementation dense et en constant mouvement.»

On vise par-là essentiellement l'escroquerie fiscale et la contrebande douanière. → Dès l'entrée en vigueur de l'accord d'association à Schengen, élargissement de l'entraide judiciaire en matière de fiscalité indirecte (TVA, accises et droits de douane) avec possibilité d'extradition en ce domaine, notamment en cas d'escroquerie fiscale.

Si l'on tente de chercher un principe directeur à toutes ces modifications, il semble se dessiner derrière la distinction «classique» entre impôts directs et indirects. On le constate, la Suisse a accordé de très importantes concessions en matière de fiscalité indirecte (TVA, accise et droit de douane), tout en obtenant en échange une dérogation pour les impôts directs. L'objectif essentiel semble avoir été d'éviter des demandes d'assistance portant sur des soustractions d'impôts directs. Certains diront que, finalement, la Suisse – dans le cadre du DPA – connaît déjà ce système dans son droit interne. Elle n'a

donc fait qu'accorder à l'Europe le traitement national. Ce n'est que partiellement vrai car, dans l'accord sur la fraude, la Suisse a déjà dépassé son cadre interne en matière d'assistance en cas de blanchiment d'une escroquerie fiscale indirecte. Quoiqu'il en soit, l'avenir dira combien de temps cette subdi-

vision, fondée sur une classification controversée de la fiscalité, tiendra. Cette « muraille de Chine » est finalement assez intellectuelle. Les idées, il est vrai, sont parfois aussi durables que les pierres. ■

Notes: 1) Pour une analyse récente, voir notamment Waldburger Robert, Assistance administrative et entraide judiciaire internationale en matière fiscale, in: OREF (éd.), Les procédures en droit fiscal, 2^e éd., Berne 2005, p. 1091ss; voir aussi Waldspühl Marcus/Blättler Sibylle, Neues zur internationalen Amtshilfe der Schweiz, L'Expert-comptable suisse 1-2/05, p. 99ss. 2) Oberson Xavier, Agreement between Switzerland and the European Union on the taxation of Savings – A balanced «Compromis Helvétique», Bulletin IBFD 2005, p. 108 ss. 3) Voir à ce propos, Danon Robert/Glauser Pierre-Marie, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, Intertax 2005, p. 498; Hull Howard, The EC Parent-Subsidiary Directive in Switzerland – Swiss Outbound Dividends, Bulletin IBFD 2005, p. 63ss; Sidler Sonja/Wetli Roger, Bilaterale II – Vorteile aus dem Steuerpaket für die Schweiz, L'Expert-comptable suisse 1-2/05, p. 91ss. 4) Voir les art. 186 LIFD et 59 LHID. 5) L'art. 3 al. 3 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP) renvoie à l'art. 24 de l'ordonnance d'exécution de l'EIMP qui lui-même renvoie à l'art. 14 al. 2 DPA. 6) ATF du 12 mars 2002 (2A. 416/2001), consid. 3. 7) ATF du 12 mars 2002 (2A. 416/2001), consid. 2.2; du 12 avril 2002, RDAF 2002 II 307. 8) ATF du 12 mars 2002 (2A. 416/2001), consid. 2.2; du 12 avril 2002, RDAF 2002 II 307. 9) Voir à ce propos, Oberson Xavier, L'échange international de renseignements en matière fiscale. Récents développements et perspectives pour la Suisse, in: Bellanger François/Tanquerel Thierry (éd.), Journée de droit administratif 2004, Zurich

2005, p. 127ss, 134; Hufschmid Daniel, «Tax fraud and the like» Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, Archives 72 (2003/04), p. 433ss, 464. 10) RS 0.672.913.623. 11) Voir par. 3 lettre a du Protocole. 12) Waldburger Robert, Die Revision des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-D), FStR 2004, p. 40ss, 43. 13) Protocole par. 3 lettre a. 14) Voir les art. 186 LIFD et 59 LHID. 15) Hostenstein Daniel, Schweizerische Bankauskünfte an den ausländischen Fiskus, PJA 2003, p. 1045ss, 1050. 16) Waldburger, op. cit. (note 12) p. 43. 17) Cette solution, bienvenue, permet d'éviter des demandes d'assistance portant sur des faits antérieurs à la nouvelle version de la CDI. Faute de disposition expresse de cette nature, le Tribunal fédéral a en effet admis de telles requêtes dans le cadre de la CDI avec les Etats-Unis, voir supra (note 8). 18) Voir par. 3 lettre a deuxième paragraphe in fine du protocole. 19) Waldburger, op. cit. (note 1) p. 1127. 20) Waldburger, op. cit. (note 1) p. 1127; AFC, Directive sur la fiscalité de l'épargne dans l'UE, juin 2005, ch. 53. 21) En ce sens également, Waldburger, op. cit. (note 1) p. 1124. 22) ATF du 29 novembre 2005 (2A.239/2005), consid. 3.4. 23) Voir à ce propos Oberson Xavier, L'accord entre la Suisse et l'Union européenne pour lutter contre la fraude – un tournant, FStR 2005, p. 167ss; Kästli Hermann, Betrugsbekämpfung im Rahmen der bilateralen Abkommen II mit der EU, Archives de droit fiscal suisse 74 (2005) p. 177ss. 24) FF 2004, p. 5810. 25) Voir le Procès-verbal agréé des négociations ad art. 2 par. 1 lettre a, FF 2004, p. 6150. 26) FF 2004, p. 5811. 27) Convention du 19 juin 1990 d'appli-

tion de l'Accord de Schengen, JOCE L-239 du 22 septembre 2000, p. 19. 28) FF 2004, p. 5821. 29) Oberson, op. cit. (note 23) p. 181. 30) Oberson, op. cit. (note 23) p. 181. 31) On notera que le projet de nouvelle loi fédérale sur les douanes prévoit, aux articles 118 et 124, la possibilité d'infliger une peine privative de liberté d'un an au plus en cas d'infraction douanière qualifiée (soustraction douanière par métier). 32) FF 2004, p. 6149. 33) FF 2004, p. 5811. 34) Déclaration commune relative au blanchiment, FF 2004, p. 6149. 35) Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, l'UE et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen, FF 2004, p. 6071. 36) Jametti Greiner M./Pfenninger H., Der Schutz des schweizerischen Bankgeheimnisses im Abkommen zur Assoziierung der Schweiz an Schengen, AJP/PJA 2005, p. 164ss. 37) FF 2004, p. 6097. 38) Voir les art. 182 al. 1 LIFD (nouveau) et 57^{bis} al. 1 LHID. 39) Convention du 29 mai 2000 relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'UE, JOCE C-197 du 12 juillet 2000. 40) En ce sens Waldburger, op. cit. (note 1) p. 1163. 41) Jametti Greiner/Pfenninger, op. cit. (note 36) p. 170. 42) Jametti Greiner/Pfenninger, op. cit. (note 36) p. 170. 43) Convention du 27 septembre 1996 relative à l'extradition entre les Etats Membres de l'UE, JOCE C-313 du 23 octobre 1996. 44) On notera que le seuil demeurera d'une année d'emprisonnement dans l'Etat requérant. 45) FF 2004, p. 5724. 46) FF 2004, p. 5780. 47) FF 2004, p. 5780. Jametti Greiner/Pfenninger, op. cit. (note 36) p. 164, note 44.

ZUSAMMENFASSUNG

Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen

Die Schweiz hat kürzlich die Bilateralen II mit der EU abgeschlossen. Die drei sektoriellen Abkommen über Zinsbesteuerung, Betrugsbekämpfung und Schengen werden erhebliche steuerliche Konsequenzen entfalten. So hat die Schweiz insbesondere im Rahmen der Abkommen über die Betrugsbekämpfung und Schengen einer – zum Teil erheblichen – Ausweitung der internationalen Rechtshilfe im indirekten Steuerbereich zugestimmt (MWST, Verbrauchssteuern und Zölle). In diesem Artikel wird auf die möglichen Auswirkungen dieser drei Abkommen auf die Steuerpolitik der Schweiz eingegangen. Dazu wird insbesondere der umstrittene Begriff der «Steuerhinterziehung» genauer eingegrenzt und die Tragweite der Zu-

sammenarbeitsverpflichtung der Schweiz im Bereich der indirekten Steuern beleuchtet. Das Abkommen von Schengen entwickelt zudem seinen Besitzstand ständig weiter. Es muss jetzt darauf geachtet werden, dass sich die Konsequenzen dieser Entwicklung der Schweiz gegenüber in Grenzen halten, die ja alles daran gesetzt hatte, eine beschränkte Anwendung dieses Abkommens auf die indirekten Steuern zu gewähren.

In der Frage des Abkommens über die Betrugsbekämpfung wird nun deutlich, dass die Schweiz zum ersten Mal auf ein internationales Rechtshilfeersuchen bei Hinterziehung indirekter Steuern eintreten muss. Dieses Abkommen ebnet ausserdem den Weg einer ganz neuen Zusammenarbeit bei der Geldwäscherei

von Vermögenswerten aus Straf-taten, die mit Gefängnisstrafen von mehr als sechs Monaten geahndet werden. Hier zielt man hauptsächlich auf den Abgabebetrag ab.

Was nun das so kontrovers interpretierte Abkommen von Schengen angeht, so ermöglicht es in Zukunft die Ausweisung von Steuerbetrügereien im Bereich der indirekten Steuern aus der Schweiz. Auch dieses Abkommen sieht die Rechtshilfe in indirekten Steuersachen vor. Und schliesslich ist das Zinsbesteuerungsabkommen der Beginn einer Neuverhandlung der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EU, um die internationale Rechtshilfe bei Steuerbetrug nach schweizer Recht zu ermöglichen. XO/CHW