

DEMANDE D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE SUISSE RELATIVE À DES INFORMATIONS BANCAIRES*

Conditions et questions relatives au droit transitoire

La loi sur l'assistance administrative fiscale prévoit que les autorités fiscales suisses peuvent adresser des demandes d'assistance administrative à l'étranger même lorsqu'il s'agit d'informations bancaires. Cet article donne une vue d'ensemble et aborde les questions concernant le droit transitoire.

1. INFORMATIONS BANCAIRES DÉTENUES PAR DES BANQUES EN SUISSE

En vertu du droit interne suisse, des informations bancaires peuvent être demandées contre la volonté de l'assujéti directement aux banques en Suisse (uniquement) dans le cadre de procédures pénales fiscales menées conformément à la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA, SR 313.0) ou au code de procédure pénale suisse (CPP, RS 312.0). Les infractions concernant l'impôt anticipé, le droit de timbre et la TVA relèvent notamment du domaine d'application du DPA, tandis que le CPP traite des infractions fiscales selon les lois relatives à l'impôt sur le revenu de la Confédération et des cantons (usage de faux et détournement de l'impôt à la source, cf. art. 186 et 187 LIFD).

2. INFORMATIONS BANCAIRES DÉTENUES PAR DES BANQUES À L'ÉTRANGER

La condition préalable à toute demande d'assistance administrative des autorités fiscales suisses à l'étranger est qu'elle soit fondée sur un accord international prévoyant un échange d'informations relatif aux informations fiscales. Il s'agit notamment des dispositions d'assistance administrative prévues dans les conventions suisses en vue d'éviter les doubles impositions (CDI).

Les accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF) que la Suisse a conclus avec une série de pays (actuellement: Andorre, Belize, Brésil, Grenade, Groenland, Guernesey, Île de Man, Jersey, Saint-Marin, Seychelles) en sont d'autres exemples. Les AERF se réfèrent au modèle de

convention de l'OCDE sur l'échange de renseignements en matière fiscale de 2002 (modèle TIEA 2002)[1]. Ce document fait office de modèle pour l'échange de renseignements fiscaux sur demande, au même titre que le modèle de convention fiscale de l'OCDE en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (MC-OCDE) pour les CDI. Contrairement au modèle de l'OCDE pour les CDI, le modèle TIEA de l'OCDE de 2002 traite exclusivement du thème de l'échange de renseignements fiscaux (sur demande). Il aborde ainsi pour partie, mais de manière plus approfondie, le thème qui est traité dans l'art. 26 MC-OCDE «Échange de renseignements».

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que, pour l'échange de renseignements fiscaux, la Suisse reprendrait les standards selon l'art. 26 MC-OCDE [2]. Le 4 avril 2012, le Conseil fédéral a décidé de reprendre les standards internationaux non seulement dans les CDI mais aussi le cas échéant dans les AERF [3]. Contrairement au droit interne de la Suisse (cf. ch. 1 ci-dessus), les dispositions prises par la suite en droit conventionnel suisse pour les demandes d'assistance administratives n'exigent pas l'existence d'une infraction fiscale (ou d'un soupçon en ce sens). De plus, des demandes groupées sont aussi généralement possibles.

L'art. 22 de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) constitue la base juridique du droit interne suisse pour les demandes d'assistance administrative des autorités fiscales suisses à l'étranger. Des demandes d'assistance administrative suisses relatives à des renseignements bancaires à l'étranger sont également recevables mais soumises à des règles spéciales (art. 22, al. 6 et 7, LAAF). Celles-ci sont présentées ci-après [4].

2.1 Principe de l'autolimitation. Selon les dispositions des conventions sur l'échange d'informations fiscales sur demande, les pouvoirs des autorités fiscales suisses sont plus étendus que ne le prévoit le droit interne suisse (cf. ch. 1 ci-dessus). Afin d'accorder les dispositions du droit interne suisse et les possibilités de collecte d'informations prévues dans les conventions, l'art. 22, al. 6, LAAF contient le principe de l'autolimitation.



NILS HARBEKE,
EXPERT FISCAL DIPLÔMÉ,
AVOCAT,
PESTALOZZI AVOCATS

En vertu de l'art. 22, al. 6, LAAF, les demandes d'assistance administrative relatives à des renseignements bancaires ne peuvent être adressées que dans la mesure où ces informations pourraient être obtenues si elles étaient détenues par les banques en Suisse. Il s'agit des configurations qui ont été décrites précédemment au ch. 1. Cependant, ce principe de l'autolimitation est à son tour levé dans les cas de l'art. 22, al. 7, LAAF.

2.2 Levée de l'autolimitation. Selon l'art. 22, al. 7, LAAF, le principe de l'autolimitation ne s'applique pas et les autorités fiscales suisses peuvent adresser des demandes d'assistance administrative relatives à des renseignements bancaires en vertu du droit conventionnel dans tous les États «desquels la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable».

Dans les cas de l'art. 22, al. 7, LAAF, les pouvoirs des autorités fiscales suisses en matière de collecte d'informations transfrontalières sont ainsi plus étendus qu'en ce qui concerne l'obtention d'informations en Suisse («levée de l'autolimitation»)[5].

L'art. 22, al. 7, LAAF n'inclut pas l'obtention d'informations bancaires en Suisse. L'art. 22, al. 7, LAAF se trouve ainsi en porte-à-faux avec les dispositions du droit conventionnel, lesquelles prévoient généralement que l'État requis n'est en principe pas tenu de fournir des informations que l'État requérant ne pourrait pas obtenir en vertu de son droit interne (principe de réciprocité du droit conventionnel, cf. art. 26, al. 3, let. a) et b), MC-OCDE ou art. 7, al. 1, p. 1 modèle TIEA OCDE 2002)[6].

Selon le droit conventionnel, l'État étranger a cependant toujours la possibilité de répondre à la demande de renseignements suisse [7]. Selon le commentaire de l'art. 26 MC-OCDE: «Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5 [remarque: l'art. 26, al. 5, MC-OCDE concerne l'échange d'informations bancaires], des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous-tend les alinéas a) et b) du paragraphe 3» (commentaire MC-OCDE art. 26 N 15).

3. ÉTATS DESQUELS LA SUISSE PEUT OBTENIR DES RENSEIGNEMENTS SANS DEMANDE PRÉALABLE

En vertu de l'art. 22, al. 7, LAAF, les autorités fiscales suisses peuvent adresser des demandes d'informations concernant des renseignements bancaires dans tous les États «desquels la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable».

Il s'agit, d'une part, de tous les États partenaires de la Suisse en matière d'échange automatique de renseignements (EAR) et, d'autre part, de tous les pays avec lesquels la Suisse a conclu des accords d'échange spontané de renseignements (cf. du côté suisse art. 22a ss LAAF).

Tous les États avec lesquels la Suisse a conclu un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (AERF,

cf. ch. 2 ci-dessus) sont à la fois des États partenaires de la Suisse en matière d'EAR et des pays partenaires pour l'échange spontané d'informations [8].

Certains pays qui ne sont pas partenaires de la Suisse en matière d'EAR et qui ne prennent pas non plus part à l'échange spontané d'informations se trouvent encore parmi les États ayant conclu une CDI. L'exemple le plus frappant est encore actuellement celui des États-Unis. Outre les États-Unis, il s'agit actuellement des pays suivants: Algérie, Arménie, Bangladesh, Biélorussie, Côte d'Ivoire, Égypte, Équateur, Iran, Kirghizistan, Kosovo, Macédoine, Maroc, Mongolie, Monténégro, Ouzbékistan, Philippines, Serbie, Sri Lanka, Tadjikistan, Taipei chinois/Taïwan, Thaïlande, Turkménistan, Venezuela, Viêt Nam.

3.1 Genève. D'un point de vue historique, la disposition de l'art. 22, al. 7, LAAF découle de l'art. 40 de la loi fédérale sur l'échange automatique international d'informations en matière fiscale (LEAR, RS 653.1) ainsi que de l'art. 5 de l'arrêté fédéral portant approbation et mise en œuvre de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale [9].

L'art. 22, al. 7, LAAF ne spécifie pas «informations bancaires» mais parle plus généralement d'«informations». Le message relatif à l'art. 40 [10] de la loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR) justifie la levée de l'autolimitation par rapport aux États avec lesquels la Suisse met en place l'échange spontané d'informations et/ou l'EAR par le fait que «dans ce cadre la Suisse reçoit de la part des États partenaires des renseignements bancaires sans demande préalable» [11].

Le message explique dans le cadre de l'EAR également que la levée de l'autolimitation par l'art. 22, al. 7, LAAF doit permettre de contrôler la pertinence des informations obtenues par une demande complémentaire à l'étranger:

«Sans ces renseignements complémentaires, l'autorité fiscale n'est pas en mesure d'émettre un jugement définitif. Dans ce contexte, l'autolimitation par rapport aux États dont la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable sera levée.» [12]

Il est indiqué ensuite:

«Que ce soit dans le cadre de l'échange spontané de renseignements tel qu'il est prévu dans la Convention, ou dans celui de l'EAR, la situation est identique. La proposition d'adapter la LAAF fait, par conséquent, également l'objet du projet relatif à la Convention.» [13]

3.2 Demandes d'assistance administrative suisses relatives à des renseignements bancaires dans un État qui n'est pas partenaire de la Suisse en matière d'EAR. Selon le libellé de l'art. 22, al. 7, LAAF et les explications figurant dans le message (cf. ch. 3.1 ci-dessus), l'art. 22, al. 7, LAAF serait donc ainsi applicable à un État qui ne serait pas un État partenaire de la Suisse en matière d'EAR, mais avec lequel la Suisse échange spontanément des informations.

C'est actuellement le cas des États ayant conclu une CDI: Géorgie, Jamaïque [14], Moldavie, Tunisie et Ukraine. Toutefois, aucune de ces CDI ne contient actuellement de clause

d'assistance administrative permettant un échange d'informations bancaires en dehors des situations dans lesquelles l'obtention d'informations bancaires serait également possible dans le cadre d'une procédure interne suisse.

3.3 Demande d'assistance administrative suisse relative à des informations bancaires à l'étranger sans obtention préalable d'autres informations via l'EAR ou l'échange spontané d'informations. Dans le contexte historique (cf. ch. 3.1 ci-dessus), on peut se demander si l'art. 22, al. 7, LAAF exige comme condition préalable pour toute demande d'information des autorités fiscales suisses que cette demande soit induite par le fait que la Suisse a obtenu auparavant des informations via l'EAR ou l'échange spontané d'informations.

La documentation n'aborde pas cette question, et le libellé de l'art. 22, al. 7, LAAF – «en ce qui concerne les États desquels la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable» – ne contient pas de conditions supplémentaires.

Le message relatif à l'art. 40 LEAR justifie la levée de l'autolimitation par rapport aux États dans le cadre de l'échange spontané de renseignements ou dans celui de l'EAR par le fait que «dans ce cadre la Suisse reçoit de la part des États partenaires des renseignements bancaires sans demande préalable» (cf. ch. 3.1 ci-dessus).

Le raisonnement qui semble à la base de ceci est que, en ce qui concerne les États avec lesquels la Suisse introduit l'échange spontané d'informations et/ou l'EAR, le secret bancaire est généralement (de toute manière) relativisé. Une telle estimation est valable pour l'EAR, mais ne s'applique pas de la même manière à l'échange spontané d'informations, faute de la nécessaire participation immanente des banques (c'est-à-dire un manque d'accès immanent aux banques en tant que détentrices d'informations). Le message explique aussi dans le cadre de l'EAR que la levée de l'autolimitation par l'art. 22, al. 7, LAAF doit permettre de contrôler la pertinence des informations obtenues par une demande complémentaire à l'étranger (cf. ch. 3.1 ci-dessus).

En raison de la formulation ouverte de l'art. 22, al. 7, LAAF «en ce qui concerne les États desquels la Suisse peut obtenir des renseignements sans demande préalable», on peut néanmoins supposer que les autorités fiscales suisses peuvent adresser des demandes d'informations relatives à des renseignements bancaires, même si elles ne sont pas induites par l'obtention préalable d'autres informations via l'EAR ou un échange spontané d'informations [15].

4. QUESTIONS RELATIVES AU DROIT TRANSITOIRE

L'art. 22, al. 7, LAAF et, avec lui, la levée de l'autolimitation qu'il contient (cf. ch. 2.2 ci-dessus) sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2017.

Une autre condition préalable à toute demande d'assistance administrative des autorités fiscales suisses à l'étranger est d'être fondée sur un accord international prévoyant un échange d'informations fiscales correspondant (cf. ch. 2 ci-dessus).

Lors de la nouvelle conclusion d'une CDI ou d'un AERF, la CDI ou l'AERF ne fixe pas seulement la date d'entrée en vigueur de l'accord, mais aussi la question des périodes auxquelles l'accord est applicable pour la première fois (cf. art. 30, al. 2, MC-OCDE et art. 15, al. 3, Modèle TIEA OCDE 2002; début d'application).

Jusqu'à présent, des dispositions transitoires expresses ont été convenues dans tous les CDI et AERF suisses. Généralement [16], il est prévu en substance que la nouvelle disposition relative à l'assistance administrative s'applique «à des demandes de renseignements déposées à la date de l'entrée en vigueur de l'accord ou à une date ultérieure pour des renseignements qui se rapportent à toute période fiscale commençant le premier janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de l'accord ou à une date ultérieure ou, à défaut de période fiscale, pour toutes les créances fiscales prenant naissance le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de l'accord ou à une date ultérieure» [17].

Il est ainsi exclu que des demandes d'assistance administrative déposées après l'entrée en vigueur d'une nouvelle disposition en matière d'assistance mutuelle permettent également de demander des informations relatives aux périodes antérieures à l'entrée en vigueur de cette disposition d'assistance (rattachement rétroactif).

Aucune disposition transitoire expresse n'a été prise pour la disposition du droit interne de l'art. 22, al. 7, LAAF. Se pose donc la question de savoir si l'art. 22, al. 7, LAAF peut être appliqué rétroactivement également pour les périodes précédant le 1^{er} janvier 2017 lorsque, conformément à la disposition de l'accord contenue dans la CDI ou l'AERF respectif sur le début de l'application de la clause d'assistance mutuelle, la base légale de l'échange de renseignements fiscaux s'applique déjà pour des périodes antérieures au 1^{er} janvier 2017, c'est-à-dire avant que la levée de l'autolimitation n'entre en vigueur (art. 22, al. 7, LAAF) [18].

Pour l'entraide judiciaire internationale selon la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP, RS 351.1), il est reconnu en Suisse que, lors d'une demande d'entraide judiciaire fondée sur des nouveaux faits, une demande peut également être adressée pour des faits antérieurs aux faits à l'origine de la demande [19].

Selon la jurisprudence, les règles de procédure peuvent s'appliquer rétroactivement à des faits déjà clos [20] et de telles dispositions du droit procédural contiennent des dispositions relatives à l'assistance juridique et administrative et l'obligation des particuliers de fournir les informations qui leur sont demandées [21].

À partir de cette jurisprudence, l'art. 22 LAAF, y compris son alinéa 7, devrait également pouvoir être reconnu comme règle de procédure pour laquelle, en pratique, un rattachement rétroactif est généralement admis.

Cette question de rattachement rétroactif des faits concerne la partie des conséquences juridiques – «L'al. 6 n'est pas applicable en ce qui concerne les États (...)» – de l'art. 22, al. 7, LAAF, à savoir la prise d'effet de la levée de l'autolimitation prévue, en principe, à l'art. 22, al. 6, LAAF également pour les périodes antérieures au 1^{er} janvier 2017.

En ce qui concerne les conséquences juridiques, il convient de distinguer la question préalable de la satisfaction des conditions quant aux faits de l'art. 22, al. 7, LAAF. Sur le plan des faits, l'art. 22, al. 7, LAAF présuppose que la Suisse puisse obtenir de l'État requis «des renseignements sans demande préalable». S'agissant d'une condition requise en matière de faits pour la conséquence juridique «L'al. 6 n'est pas applicable en ce qui concerne les États (...)» (levée de l'autolimitation), il ne suffit pas que cette condition soit remplie seulement au moment de (après) l'entrée en vigueur de l'art. 22, al. 7, LAAF le 1^{er} janvier 2017.

Ainsi, par exemple, même dans le cas de l'application rétroactive d'une nouvelle disposition du droit conventionnel d'entraide judiciaire conforme à la norme de l'art. 26 MC-OCDE, la condition prévue, en matière de faits, pour la conséquence juridique «transmission d'informations», à savoir que les renseignements demandés doivent être «vraisemblablement pertinents» (cf. respectivement art. 26, al. 1, MC-OCDE et art. 1 Modèle TIEA 2002), doit être remplie en ce qui concerne les périodes pour lesquelles les informations sont demandées.

Il en irait de même dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale. Si, sur la base de nouveaux faits relevant de l'EIMP, une assistance judiciaire doit être accordée pour des faits qui ont été réalisés avant la survenance des nouveaux faits à l'origine de la demande, les faits antérieurs doivent remplir les conditions de ces nouveaux faits.

En d'autres termes, lorsque l'art. 22, al. 7, LAAF est appliqué rétroactivement pour des périodes antérieures au

1^{er} janvier 2017, la condition préalable, en matière de faits, pour ces périodes antérieures au 1^{er} janvier 2017, à savoir que la Suisse pouvait obtenir des renseignements de l'État requis sans demande préalable avant le 1^{er} janvier 2017, devra déjà être remplie.

Dans le cas particulier de l'art. 22, al. 7, LAAF, cette vision est également confortée par la genèse (cf. ch. 3.1 ci-dessus). Étant donné que le message relatif à l'art. 40 LEAR justifie la levée de l'autolimitation par rapport aux États «avec lesquels la Suisse introduit l'échange spontané ou l'EAR» par le fait que «dans ce cadre la Suisse reçoit de la part des États partenaires des renseignements bancaires sans demande préalable» [22], l'applicabilité concomitante de l'échange spontané d'informations ou de l'EAR et de la levée de l'autolimitation est une condition requise en matière d'évaluation – car ce n'est qu'alors que l'échange spontané d'informations ou l'EAR justifie la levée de l'autolimitation.

C'est la raison pour laquelle une application rétroactive de l'art. 22, al. 7, LAAF est certes possible, mais au plus tôt pour les périodes pour lesquelles l'EAR ou l'échange spontané d'informations avec l'État requis est applicable [23]. Il convient de noter ici que l'art. 28, al. 6 et 7 (sous forme de réserve suisse concernant cette disposition) de la convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention sur l'assistance administrative, RS 0.652.1) établit à son tour des règles pour la rétroactivité de l'échange spontané d'informations (et de l'EAR) [24]. ■

Notes: *Cet article est une traduction de l'original paru dans EF 2019/8 à la page 599. **1)** Concernant les AERF en général, voir Harbeke, N., § 4 N 1 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, Bâle 2020. (À la date de l'impression du présent numéro d'Expert Focus, aucune date de publication n'est encore disponible.) Dans le recueil systématique du droit fédéral, les AERF se trouvent sous RS 0.651 – Accords concernant l'échange de renseignements en matière fiscale; pour l'essentiel du contenu des AERF, voir Holenstein, D., art. 26 MC-OCDE N 63 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Matteotti, R. (Éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Bâle 2015. **2)** Département fédéral des finances, La Suisse entend reprendre les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, communiqué du 13 mars 2009, https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-25863.html, accès le 9 juillet 2019; Holenstein, D., art. 26 MC-OCDE N 61, in: Zweifel, M., Beusch, M., Matteotti, R. (Éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Bâle 2015. **3)** Département fédéral des finances, La Suisse disposée à conclure des accords sur l'échange de renseignements en matière fiscale, communiqué du 23 avril 2012, https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-44245.html, accès le 9 juillet 2019. **4)** Voir aussi Harbeke, N., § 4 N 25 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, Bâle 2020. **5)** Concernant l'art. 22, al. 7, LAAF et l'article

ci-après Molo, G., art. 40 LEAR N 1 ss, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018. **6)** Pour plus de détails à ce sujet et sur les possibles conséquences juridiques, voir Harbeke, N., § 4 N 33 ss, N 41 ss, N 55 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, Bâle 2020. **7)** Voir aussi Harbeke, N., § 4 N 36 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, Bâle 2020. **8)** Voir le tableau de Harbeke, N., § 4 N 15 ss, in: Zweifel, M., Beusch, M., Oesterhelt, S. (Éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, Bâle 2020. **9)** RO 2016, p. 5059 ss. **10)** RO 2016, p. 1297 ss, p. 1315. **11)** Message relatif à l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et à sa mise en œuvre (Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale), FF 2015, p. 4975 ss, p. 5052. **12)** FF 2015, p. 4975 ss, p. 5052. **13)** FF 2015, p. 4975 ss, p. 5052. **14)** Des restrictions du droit transitoire s'appliquent encore actuellement (cf. art. 28, al. 6, al. 7, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale). **15)** Même conclusion de Molo, G., art. 40 LEAR N 5, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018. **16)** L'Accord entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des États-Unis d'Amérique relative à la

société de droit suisse UBS SA (RS 0.672.933.612) constituait une exception. **17)** Exemple de formulation dans les AERF suisses (cf. ch. 2 ci-dessus). **18)** Voir à ce sujet Molo, G., art. 40 LEAR N 7 ss, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018. **19)** ATF 115 Ib p. 517 ss, p. 549 consid. 9 b) avec référence à ATF 109 Ib p. 60 ss, p. 62 consid. 2. **20)** TAF du 15 juillet 2010, A-4013/2010, consid. 6.5.2 et al. **21)** TAF du 15 juillet 2010, A-4013/2010, consid. 6.5.2 avec d'autres références critiques sur la validité de l'assistance administrative de la CDI comme disposition procédurale; Rohner, T. F., Keller, R., *Rückwirkung bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen*, in: EC 2014/9, p. 810 ss avec d'autres références; également Molo, G., art. 40 LEAR N 9, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018. **22)** FF 2015, p. 4975 ss, p. 5052. **23)** Même conclusion de Molo, G., art. 40 LEAR N 9, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018, lequel prévoit un effet limitatif immanent du changement de paradigme exprimé à l'art. 22, al. 7, LAAF et souligne, en outre, le lien indissociable de ce changement de paradigme avec l'introduction de l'EAR ou l'échange spontané d'informations. **24)** Voir à ce sujet Molo, G., Vorpe, S., art. 28 LEAR N 11 ss, N 15 ss, in: Molo, G., Schlichting, L., Vorpe, S. (Éd.), *Kommentar zum Automatischen Informationsaustausch in Steuersachen*, Bâle 2018.