

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1000/2015 du 17 mars 2017

Bearbeitet durch : Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Données dites « volées » ; notion d'« actes punissables au regard du droit suisse » ; « données Falciani »

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 en la cause Administration fédérale des contributions contre A. et B. Question juridique de principe. Publication ATF prévue.

Regeste

La bonne foi protège la confiance légitime qu'un sujet de droit a fait naître chez un autre par ses actes, omissions, déclarations ou comportements (consid. 6.3). L'Etat requérant qui achète des données bancaires et les utilise ensuite pour former des demandes d'assistance administrative n'adopte pas un comportement conforme à la bonne foi. Une telle démarche revient également à détourner de leur sens et de leur but les clauses d'échange de renseignements (consid. 6.4). Affaire Falciani : Le Conseil fédéral semble avoir obtenu de la France une communication indiquant qu'elle n'utiliserait pas les données Falciani pour former des demandes d'assistance administrative (consid. 6.5). La Suisse doit refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative française ayant été rendue possible, que ce soit directement ou indirectement, grâce aux données Falciani (consid. 6.6).

La buona fede protegge la legittima fiducia che un soggetto giuridico fa nascere in un altro attraverso i suoi atti, omissioni, dichiarazioni o comportamenti (consid. 6.3). Lo Stato richiedente che acquista dei dati bancari, da lui utilizzati successivamente per inoltrare una domanda di assistenza amministrativa, non adotta un comportamento conforme alla buona fede. Un tale approccio è contrario al senso e allo scopo delle clausole sullo scambio di informazioni (consid. 6.4). Caso Falciani : il Consiglio federale sembra avere ottenuto dalla Francia una comunicazione secondo cui quest'ultima non utilizzerà i dati Falciani per inoltrare delle domande di assistenza amministrativa (consid. 6.5). La Svizzera deve rifiutare di entrare nel merito di una domanda francese d'assistenza amministrativa resa possibile in maniera diretta o indiretta grazie ai dati Falciani (consid. 6.6).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt das berechtigte Vertrauen, das ein Rechtssubjekt durch seine Handlungen, Unterlassungen, Erklärungen oder Verhalten bei einem anderen hervorgerufen hat (E. 6.3). Der ersuchende Staat, der Bankdaten kauft und diese dann verwendet, um ein Amtshilfeersuchen zu stellen, verhält sich nicht gemäss Treu und

Glauben. Eine solche Vorgehensweise widerspricht auch Sinn und Zweck der Informationsaustauschklauseln (E. 6.4).

Fall Falciani : Der Bundesrat scheint von Frankreich eine Mitteilung erhalten zu haben, wonach Frankreich die Daten Falciani nicht verwenden wird, um Amtshilfeersuchen zu stellen (E. 6.5). Die Schweiz muss es ablehnen, auf ein französisches Amtshilfeersuchen einzutreten, das durch die Daten Falciani direkt oder indirekt ermöglicht wurde (E. 6.6).

Faits (résumé)

Le 7 avril 2014, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative en matière fiscale visant A. et son épouse B., tous deux résidents français. L'autorité requérante exposait qu'il ressortait du contrôle fiscal dont ces deux personnes faisaient l'objet qu'A. était susceptible de détenir, indirectement, au moins un compte non déclaré en Suisse auprès de la banque C. (ci-après : la Banque). En conséquence, elle demandait la transmission de certaines informations portant sur des comptes dont les intéressés étaient directement ou indirectement titulaires auprès de la Banque.

L'Administration fédérale est entrée en matière sur la demande et, par décision finale du 23 octobre 2014, a accordé l'assistance administrative à la France.

Le 24 novembre 2014, A. et B. ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral, en demandant son annulation.

Par arrêt du 22 octobre 2015, le Tribunal administratif fédéral a retenu, en substance, que la demande d'assistance administrative litigieuse était fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse et qu'elle devait, de ce fait, être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (RS 651.1 ; LAAF). En conséquence, il a admis le recours et annulé la décision du 23 octobre 2014 de l'Administration fédérale.

L'Administration fédérale a formé un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du 22 octobre 2015.

Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Extrait des considérants

4.

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que la demande d'assistance administrative visant A. et son épouse, B., devait être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF.

4.1. Selon cette disposition, *il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.*

[...]

5.

Avant d'examiner la présente affaire, il faut préciser deux points.

5.1. Sur le plan des faits tout d'abord, la recourante ne conteste pas les constatations des juges précédents, à savoir, d'une part, que l'autorité requérante a obtenu le nom des intimés grâce aux données Falciani [données volées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani] et, d'autre part, qu'Hervé Falciani a violé le droit pénal suisse en dérobant à son employeur d'alors, la filiale genevoise de la banque HSBC, des données informatiques contenant le nom de clients. Ces faits lient donc le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF). Il est du reste notoire que le Tribunal pénal fédéral a condamné l'intéressé par arrêt du 27 novembre 2015 à une peine privative de liberté de cinq ans pour tentative de service de renseignements économiques aggravé, arrêt devenu définitif faute de recours. Ce fait peut donc être pris d'office en considération, même s'il est postérieur à l'arrêt attaqué (arrêt 2C_226/2015 du 13 décembre 2015 consid. 1.2 ; BERNARD CORBOZ, in Commentaire romand de la LTF, 2e éd., Berne 2014, n° 13b ad art. 99 LTF).

5.2. Sur le plan du droit ensuite, la recourante s'en prend uniquement à l'interprétation que les juges précédents ont faite de l'expression « se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse » figurant à l'art. 7 let. c LAAF. Comme cela ressort du texte de cette disposition, qui mentionne la bonne foi, il s'agit là d'un exemple de comportement contraire au principe de la bonne foi qui a été unilatéralement défini par la Suisse, d'abord dans l'Ordonnance relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (aOACDI ; RO 2010 4017) puis, dès l'entrée en vigueur de la LAAF le 1er février 2013, à l'art. 7 let. c LAAF. Il convient donc, dans un premier temps, de s'interroger sur l'opposabilité de ce motif, tiré du droit interne, à une demande d'assistance administrative régie par convention internationale. Cette question, laissée ouverte dans l'arrêt 2C_893/2015 du 16 février 2017 (cf. consid. 8.4 destiné à la publication), doit être tranchée ici.

6.

6.1. Comme le Tribunal fédéral l'a déjà relevé, la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des conventions contre les doubles impositions et des autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Elle tend avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en oeuvre lesdites conventions (cf. sur cette question l'arrêt 2C_276/2016 du 26 septembre 2016 consid. 4.1 à 4.4 destinés à la publication). Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (cf. même arrêt consid. 4.4).

6.2. La CDI CH-FR [Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales ; RS 0.672.934.91] ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse est irrecevable. Cela ne signifie pas pour autant *ipso facto* que l'art. 7 let. c LAAF ne peut pas être valablement opposé à une demande d'assistance administrative française. Comme déjà indiqué (cf. supra consid. 5.2), cette norme renvoie au principe de la bonne foi. Or, ce faisant, le législateur de la LAAF a fait référence au principe de la bonne foi qui figure notamment à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV ; cf. Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, in FF 2011 5771, 5786) et qui s'applique de manière générale dans les relations internationales et partant également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 142 II 161 p. 167 ; 218 consid. 3.3 p. 228). En édictant l'art. 7 let. c LAAF, le législateur n'a donc pas voulu s'écarter du droit international (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, in : Archives 81, p. 191 ; FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, in : Archives 85, p. 264 s.), mais au contraire illustrer le principe de droit international public de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale en fournissant un exemple de comportement jugé contraire à ce principe et en fixant les conséquences procédurales d'une telle situation, à savoir l'irrecevabilité de la demande. En d'autres termes, l'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en oeuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Cette disposition n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où elle *oblige* la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (cf. NAEF, op. cit., p. 265).

6.3. Le principe de la bonne foi est d'abord ancré dans la Convention de Vienne sur le droit des traités.

Selon l'art. 26 CV, tout traité doit être exécuté par les parties de bonne foi. Le principe impose ici de la loyauté de la part de l'Etat contractant dans l'exécution de ses obligations. Celui-ci doit pourtant proscrire tout comportement qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167 et les références ; MARK EUGEN VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2009, n° 6 et 7 ad art. 31 CV ; JEAN-MARC RIVIER, *L'interprétation des conventions de double imposition*, in : RDAF 2000 II 113, p. 125). L'art. 31 par. 1 CV prévoit, pour sa part, qu'un traité doit être interprété 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. En plus du contexte (cf. art. 31 par. 2 CV), la CV prévoit qu'il sera tenu compte, notamment, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 par. 3 let. a CV) et 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 (art. 31 par. 3 let. b CV).

En tant que principe général de droit international public, la bonne foi génère aussi des obligations pour un Etat qui prend des engagements de manière unilatérale. La Cour internationale de justice a ainsi jugé que des déclarations unilatérales concernant des situations de droit ou de fait pouvaient générer des obligations juridiques de la part de leur auteur en vertu de la bonne foi : « Tout comme la règle du droit des traités *pacta sunt servanda* elle-même, le caractère obligatoire d'un engagement international assumé par déclaration unilatérale repose sur la bonne foi. Les Etats intéressés peuvent donc tenir compte des déclarations unilatérales et tabler sur elles ; ils sont fondés à exiger que l'obligation ainsi créée soit respectée » (arrêt des Essais nucléaires [Nouvelle-Zélande c. France] du 20 décembre 1974, in : *Recueil* 1974, p. 268 § 46). Un tel engagement n'est pas soumis au respect de règles formelles spéciales ; ce qui compte est que l'intention de la partie soit clairement reconnaissable (même arrêt, *eo loco*, in *op. cit.*, p. 267 § 45). Sous cette facette, la bonne foi protège donc la confiance légitime qu'un sujet de droit a fait naître chez un autre par ses actes, omissions, déclarations ou comportements (cf. ROBERT KOLB, *La bonne foi en droit international public*, 2000, p. 143 s., p. 328 et les références de doctrine et p. 329 ss.).

6.4. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce.

Il n'y pas lieu de faire ici l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. On se limitera à relever que, suivant l'avis majoritaire des auteurs, n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat requérant qui achèterait des données bancaires qu'il utiliserait ensuite pour former des demandes d'assistance administrative. Une telle démarche reviendrait également à détourner les clauses d'échange de renseignements de leur sens et de leur but (cf. notamment DANIEL HOLENSTEIN, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, 2015, n° 299 ad art. 26 OECD MA ; GIOVANNI MOLO, *Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen (...)*, in : *Archives* 80, p. 152 ; ANDREA OPEL, *Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten*, in : *Jusletter* 23 novembre 2015, p. 13 s. par. 26 ; NAEF, op. cit., p. 283 s., ce dernier auteur raisonnant toutefois avant tout sur la violation de la souveraineté territoriale).

6.5. Dans le contexte franco-suisse, il faut rappeler que l'entrée en vigueur de l'Avenant a été marquée par l'affaire Falciani. A la fin de l'année 2009, la Suisse a en effet suspendu le processus de ratification de l'Avenant, qui avait été conclu le 27 août de la même année, pour signifier à la France qu'elle n'acceptait pas que cette dernière puisse envisager d'utiliser les données qu'elle avait acquises par Hervé Falciani pour lui adresser des demandes d'assistance administrative. Le processus a repris le 17 mars 2010, après que la France s'est engagée en ce sens. L'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du Département fédéral des finances, dans lequel il est indiqué que, lors d'une rencontre qui a eu lieu entre les deux ministres en charge à l'époque au cours du World Economic Forum de Davos, la France a confirmé à la Suisse « l'assurance qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC ne sera[it] utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (consultable à l'adresse <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html>). Lors des débats qui ont alors repris au Conseil des Etats le 17 mars 2010, le Conseiller aux Etats David a relevé que la communication que le Conseil fédéral avait été invité à obtenir de la France selon laquelle elle n'utiliserait pas les données Falciani pour former des demandes d'assistance administrative avait été obtenue (BO CE 2010 274) ; le Conseiller fédéral Merz a également rappelé que la France avait accepté qu'aucune assistance ne serait accordée sur la base de données volées (BO CE 2010 281). Il n'y a aucune raison de douter de la véracité de ces déclarations et partant de l'existence d'un engagement de la part de la France vis-à-vis de la Suisse en lien avec les données Falciani.

Cet engagement lie la France, conformément au principe général de la bonne foi régissant les relations internationales. Reste à déterminer l'étendue de cet engagement.

6.6. Le critère déterminant se révèle être celui de l'existence d'un *lien de causalité* entre, d'une part, les données Falciani et, d'autre part, une demande d'assistance administrative française adressée à la Suisse. Ce lien de causalité peut être direct ou indirect. La

Suisse peut en effet raisonnablement et de bonne foi considérer que la France a accepté de ne pas tirer profit des données Falciani non seulement pour obtenir des renseignements provenant *directement* de ces données (à savoir des renseignements concernant les comptes bancaires ouverts auprès de la banque HSBC en Suisse par les personnes figurant dans ces données), mais également des renseignements provenant *indirectement* de ces données, à savoir ceux dont la France aurait découvert l'existence à la suite de mesures d'instruction qu'elle aurait menées à partir de leur exploitation. Il faut toutefois, pour que l'on puisse opposer à la France l'art. 7 let. c LAAF en lien avec de tels renseignements, que les investigations menées par les autorités françaises soient postérieures aux données Falciani et aient pour origine lesdites données.

Il découle des considérations qui précèdent que la Suisse est fondée et même doit – la formulation de l'art. 7 let. c LAAF ne laissant pas de marge de manoeuvre à l'autorité, cf. supra consid. 6.2 – refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative française qui a été rendue possible grâce aux données Falciani, que ce soit directement ou indirectement. Cet engagement ne prive naturellement pas la France du droit d'ouvrir des enquêtes fiscales à l'encontre des personnes figurant dans les données Falciani et de procéder aux mesures de reprise fiscale ou de répression de la soustraction fiscale qui en découleraient. Elle rend simplement inopérant le recours à l'art. 28 CDI CH-FR dans ce contexte.

[...]