Urteilskopf

143 II 224

16. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre A. et B. (recours en matière de droit public) 2C_1000/2015 du 17 mars 2017

Regeste (de):
Art. 28 Abs. 3 lit. b DBA CH-FR; Art. 7 lit. c StAhiG; internationale Amtshilfe in Steuersachen; Grundsatz von Treu und Glauben; einseitige Verpflichtung eines Staates; inwiefern kann Art. 7 lit. c StAhiG einem Amtshilfegesuch entgegengehalten werden?

Art. 7 lit. c StAhiG ist eine Ausführungsbestimmung, welche das völkerrechtliche Prinzip von Treu und Glauben konkretisiert und bei der Amtshilfe in Steuersachen Anwendung findet, wenn das Gesuch auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (E. 6.1 und 6.2).

Das Prinzip von Treu und Glauben kommt auch zur Anwendung, wenn sich ein Staat gegenüber einem anderen einseitig verpflichtet. Es schützt den zweiten Staat in seinem berechtigten Vertrauen, welches der erste durch Handlungen, Unterlassungen, Erklärungen oder Verhaltensweisen bei ihm geweckt hat (E. 6.3).

Im Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen würde ein Staat, der schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für Amtshilfegesuche zu verwenden, ein Verhalten an den Tag legen, das nicht mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbar wäre. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 lit. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (E. 6.4). Prüfung des französischen Amtshilfegesuchs im Zusammenhang mit der "Falciani-Affäre" (E. 6.5-6.7).

Regeste (fr):
Art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR; art. 7 let. c LAAF; assistance administrative internationale en matière fiscale; principe de la bonne foi; engagement unilatéral d'un Etat; opposabilité de l'art. 7 let. c LAAF à une demande d'assistance administrative.

L'art. 7 let. c LAAF est une norme d'exécution qui vise à concrétiser le principe de droit international public de la bonne foi, applicable en matière d'assistance administrative en matière fiscale, en cas de demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (consid. 6.1 et 6.2).

Le principe de la bonne foi s'applique aussi lorsqu'un Etat s'engage unilatéralement vis-à-vis d'un autre Etat. Il protège alors la confiance légitime que le premier Etat a fait naître chez le second par ses actes, omissions, déclarations ou comportements (consid. 6.3).

Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, n'adopterait pas un comportement conforme à la bonne foi l'Etat qui achèterait des données bancaires suisses qu'il utiliserait ensuite pour former des demandes d'assistance administrative. Pour le reste, la question de savoir si un Etat a violé le principe de la bonne foi dans les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF doit être tranchée dans chaque cas d'espèce (consid. 6.4). Examen du contexte français en lien avec "l'affaire Falciani" (consid. 6.5-6.7).

Regesto (it):
Art. 28 cpv. 3 lett. b CDI CH-FR; art. 7 lett. c LAAF; assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale; principio della buona fede; impegno unilaterale di uno Stato; opponibilità dell'art. 7 lett. c LAAF a una domanda di assistenza amministrativa.

L'art. 7 lett. c LAAF è una norma d'esecuzione che mira a concretizzare il principio di diritto internazionale pubblico della buona fede, applicabile in ambito di assistenza amministrativa in materia fiscale nel caso di una domanda d'assistenza amministrativa fondata su informazioni ottenute mediante reati secondo il diritto svizzero (consid. 6.1 e 6.2).

Il principio della buona fede si applica anche quando uno Stato si impegna unilateralmente nei confronti di un altro Stato. Esso protegge allora la fiducia legittima che il primo Stato ha fatto nascere nel secondo per mezzo di suoi atti, omissioni, dichiarazioni o comportamenti (consid. 6.3).

Nell'ambito dell'assistenza amministrativa in materia fiscale, non adotterebbe un comportamento conforme alla buona fede lo Stato che comprasse dei dati bancari svizzeri da utilizzare in seguito per formulare delle domande di assistenza amministrativa. Per il resto, la questione a sapere se uno Stato abbia violato il principio della buona fede in situazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 7 lett. c LAAF va decisa in ogni singola fattispecie (consid. 6.4). Esame del contesto francese in relazione al "caso Falciani" (consid. 6.5-6.7).

Sachverhalt ab Seite 225

BGE 143 II 224 S. 225

A. 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 que 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 des relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 des comptes dont les intéressés étaient directement ou indirectement titulaires auprès de la Banque, ainsi que les relevés de ces comptes pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, accompagnés

BGE 143 II 224 S. 226

d'une copie des formulaires A, dans le but de percevoir de manière complète l'impôt sur le revenu de la période fiscale 2010 et l'impôt sur la fortune des périodes fiscales 2010 à 2013. L'Administration fédérale est entrée en matière sur la demande et a obtenu de la Banque les documents requis le 9 mai 2014.

B. Par décision finale du 23 octobre 2014, l'Administration fédérale 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 du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1). En conséquence, il a admis le recours et annulé la décision du 23 octobre 2014 de l'Administration fédérale.

C. L'Administration fédérale forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du 22 octobre 2015. Elle conclut principalement, sous suite de frais, à l'admission du recours et à l'annulation de l'arrêt attaqué. Subsidiairement, elle demande l'annulation de l'arrêt attaqué et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral dans le sens des considérants. Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. Les intimés ont déposé une réponse et conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à ce que le recours soit déclaré irrecevable, subsidiairement à son rejet et à la confirmation de l'arrêt attaqué. L'Administration fédérale a déposé des observations, sur lesquelles les intimés se sont déterminés. L'Administration fédérale a déposé d'ultimes observations. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

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.

4.2 Dans l'arrêt attaqué, les juges précédents ont retenu que cette disposition visait à empêcher que l'échange de renseignements puisse intervenir en lien avec des contribuables dont le nom avait été obtenu par des actes punissables au regard du droit suisse. En l'occurrence, il était établi que les intimés avaient été identifiés par l'autorité requérante grâce aux données volées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani (ci-après: les données Falciani). Aussi, quand bien même l'autorité requérante avait obtenu des informations concernant le compte bancaire visé par la demande d'assistance administrative grâce à des informations obtenues de manière conforme au droit (en particulier par des commissions rogatoires adressées aux autorités belges et uruguayennes), cette demande d'assistance trouvait son origine dans les données Falciani et devait de ce fait être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF. Au surplus, aucun élément n'indiquait que, sans les données Falciani, l'autorité requérante aurait eu une raison de s'intéresser à la situation fiscale des intimés, et celle-ci n'avait pas non plus déclaré formellement que les données sur lesquelles elle s'était fondée ne provenaient pas d'une source illicite.

4.3 L'Administration fédérale conteste l'interprétation des juges précédents et fait valoir, en substance, que le motif d'irrecevabilité prévu à l'art. 7 let. c LAAF vise les demandes d'assistance administrative qui se fondent sur des renseignements obtenus exclusivement par des actes punissables au regard du droit suisse. L'approche des juges précédents aboutirait à refuser systématiquement l'assistance administrative lorsqu'une demande n'a qu'un lien indirect avec un vol de données et que l'Etat requérant a découvert l'existence d'un compte bancaire non déclaré auprès d'une banque tierce grâce à des mesures d'enquêtes menées légalement. Elle invoque une violation de l'art. 7 let. c LAAF en lien avec l'art. 28 CDI CH-FR.

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 et, d'autre part, qu'Hervé Falciani a violé le droit pénal suisse

BGE 143 II 224 S. 228

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 de la LTF, 2e éd. 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 du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; 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. ATF 143 II 202 consid. 8.4 p. 214), 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' ATF 143 II 136 consid. 4.1-4.4 p. 142). 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 ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements

BGE 143 II 224 S. 229

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. Mes-

sage du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, 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, ATF 142 II 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, Archives 81 p. 191; FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, 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, 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 partant 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, nos 6 et 7 ad art. 31 CV; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des conventions de double imposition, 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 contre France]du 20 décembre 1974, in Rec. 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, 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

BGE 143 II 224 S. 231

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, in Internationales Steuerrecht, 2015, n°299 ad art. 26 OECD MA; GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen [...], Archives 80 p. 152; ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, 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 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

BGE 143 II 224 S. 232

des demandes d'assistance administrative avait été obtenue (BO 2010 CE 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 2010 CE 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.

6.7 En l'espèce, il ressort des faits établis dans l'arrêt attaqué et qui lient le Tribunal fédéral que la France a obtenu le nom des intimés

grâce aux données Falciani. Il en ressort également que la demande d'assistance administrative litigieuse a été rendue possible grâce à des mesures d'enquête opérées en France à la suite d'une procédure de contrôle fiscal ouverte contre les intimés. Selon l'arrêt attaqué toujours, le compte ouvert auprès de la banque C. visé par la demande d'assistance a été identifié par les autorités fiscales à la suite de commissions rogatoires adressées aux autorités belges et uruguayennes sur la base des données Falciani. Il existe donc un lien de causalité entre les données Falciani et les renseignements qui ont fondé la demande d'assistance administrative litigieuse. Cette demande heurte de ce fait la confiance légitime que la Suisse pouvait avoir dans l'engagement de la France de ne pas recourir à l'art. 28 CDI CH-FR sur la base de ces données. C'est en conséquence à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a jugé que cette demande devait être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF. (...)