

BGE 152 II 75

Bundesgericht (BGE), 2026-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_152 II 75](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_152_II_75)

FR: ATF 152 II 75

IT: DTF 152 II 75

Regeste

Regeste Art. 18 Abs. 1 lit. f, Art. 21 Abs. 2 lit. g und Art. 27 Abs. 1 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAC); Verhältnis zwischen diesem Übereinkommen und den anderen internationalen Abkommen, die eine Amtshilfe in Steuersachen vorsehen; Tragweite des Subsidiaritätsprinzips in der Amtshilfe in Steuersachen. Anwendbares Recht. Verhältnis zwischen der MAC und einem internationalen Abkommen über die Zusammenarbeit in Steuersachen (E. 5). Tragweite des Subsidiaritätsprinzips gemäss Art. 21 Abs. 2 lit. g MAC. Die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes verpflichtet den ersuchten Staat nicht, den Informationsaustausch zu verweigern (E. 7.1-7.3). Der ersuchende Staat muss nur jene Massnahmen ergreifen, die angemessen sind und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehen. Daher liegt kein Verstoss gegen das Subsidiaritätsprinzip vor, wenn von vornherein ersichtlich ist, dass die Erfolgsaussichten dieser Massnahmen gering gewesen wären (E. 7.5.2). Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall (E. 7.6).

Erwägungen

E. 5

Il faut commencer par déterminer le droit applicable.

E. 5.1

Au plan du droit international, un échange de renseignements sur demande entre la Suisse et Israël peut intervenir soit en vertu de la Convention du 25 janvier 1988 du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (RS 0.652.1, communément abrégée "MAC" pour "Convention on mutual administrative assistance in tax matters"), à laquelle Israël et la Suisse sont parties depuis respectivement le 1^{er} janvier 2017 BGE 152 II 75 S. 80 et le 1^{er} décembre 2016 (RO 2016 5071, 5088), soit en vertu de l'art. 26 de la Convention du 2 juillet 2003 entre la Confédération suisse et l'État d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.944.91; ci-après: CDI CH-IL).

E. 5.1.1

L'échange de renseignements fondé sur la MAC permet à un État partie d'obtenir d'un autre État partie des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de sa législation fiscale interne (art. 4 par. 1 et 5 par. 1 MAC; cf. consid. 8.1 non publié), ce qui correspond au standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements sur demande, lequel est également exprimé à l'art. 26 du Modèle OCDE de Convention fiscale sur le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE). Quant à l'art. 26 par. 1 CDI CH-IL, il prévoit un échange de renseignements "nécessaires pour appliquer les

dispositions de la présente Convention portant sur les impôts auxquels s'applique la présente Convention". L'échange selon cette disposition est donc limité aux renseignements destinés à l'application de la CDI CH-IL; il ne permet pas à l'État requérant d'obtenir des renseignements destinés à l'application de son droit interne et ne correspond donc pas au standard de l'OCDE.

E. 5.1.2

L'art. 27 par. 1 MAC règle la situation lorsque plusieurs instruments internationaux prévoyant une assistance administrative entrent en ligne de compte. Il prévoit que "les possibilités d'assistance prévues par la présente Convention ne limiteront pas ni ne seront limitées par celles découlant de tous accords internationaux et autres arrangements qui existent ou pourront exister entre les Parties concernées ou de tous autres instruments qui se rapportent à la coopération en matière fiscale". En d'autres termes, et comme le souligne la doctrine (HONGLER/KALAITZIDAKIS, in Amtshilfe, 2020, n° 189 ad § 2 MAC), la MAC existe de manière indépendante des autres conventions internationales en matière fiscale, de sorte que les éventuelles conditions plus restrictives prévues dans ces autres conventions n'ont pas d'incidence sur son application. À cela s'ajoute que si plusieurs instruments internationaux permettent à un État d'obtenir les renseignements qu'il recherche, cet État peut choisir le traité sur lequel il entend fonder sa demande (cf. HONGLER/KALAITZIDAKIS, op. cit., n° 190 ad § 2 MAC; Conseil fédéral, Rapport explicatif du 14 janvier 2015 relatif à la Convention du Conseil de BGE 152 II 75 S. 81 l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale [ci-après: Rapport explicatif], ad art. 27 MACp. 24). Celle-ci est alors exclusivement examinée à l'aune des règles prévues par le traité invoqué (arrêt 2C_780/2018 du 1^{er} février 2021 consid. 3.5; cf. aussi Conseil fédéral, Rapport explicatif, op. cit., p. 10; HONGLER/KALAITZIDAKIS, op. cit., n° 190 ad § 2 MAC).

E. 5.1.3

En l'espèce, il ressort de la demande d'assistance administrative du 11 août 2020 que l'autorité requérante cherche à obtenir des renseignements bancaires au sujet de résidents israéliens, afin de vérifier s'ils ont correctement rempli leurs obligations fiscales en Israël (supra let. A.a). Seule la MAC permet à l'autorité requérante d'obtenir de tels renseignements (supra consid. 5.1.1). Le fait que l'art. 26 CDI CH-IL ne permette pas un tel échange ne fait pas obstacle à l'application de cette convention (cf. art. 27 MAC; supra consid. 5.1.2). La présente cause sera donc exclusivement examinée à l'aune des règles prévues par la MAC. Les griefs de violation de l'art. 26 CDI CH-IL qui figurent dans le recours ne seront pas examinés, étant précisé que la recourante a manifestement perdu de vue la réelle teneur de l'art. 26 par. 1 CDI CH-IL puisque le texte de cette disposition qu'elle reproduit dans son recours correspond en réalité à celui de l'art. 26 par. 1 MC OCDE.

E. 5.2

En droit interne, la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1) est applicable. Cette loi fédérale concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 al. 1 LAAF). (...)

E. 7

La requérante se plaint d'une violation du principe de la subsidiarité de l'assistance administrative, tel qu'il est prévu à l' art. 21 par. 2 let . g MAC. Elle reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir jugé que l'autorité requérante avait respecté ce principe alors qu'elle ne l'avait pas contactée pour obtenir d'elle les renseignements demandés avant de solliciter l'assistance administrative de la Suisse. Elle fait également grief aux juges précédents de ne pas avoir retenu que l'autorité requérante s'était contredite en affirmant d'une part avoir épuisé ses sources habituelles d'information tout en admettant d'autre part que le droit israélien n'exigeait pas que l'autorité doive préalablement contacter les contribuables pour obtenir les renseignements. BGE 152 II 75 S. 82 L'autorité requérante aurait ainsi tenté de "contourner" le principe de la subsidiarité afin d'obtenir de la Suisse des renseignements auxquels elle n'aurait pas droit.

E. 7.1

L' art. 21 par. 2 let . g MAC a la teneur suivante : Sauf en ce qui concerne l'art. 14, les dispositions de la présente Convention ne peuvent être interprétées comme imposant à l'État requis l'obligation d'accorder une assistance administrative si l'État requérant n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative, à moins que le recours à de telles mesures ne donne lieu à des difficultés disproportionnées. Cette disposition exprime le principe dit de la subsidiarité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. De manière générale, ce principe a pour but de faire en sorte qu'une demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et qu'elle ne fasse pas peser sur l'État requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'État requérant en vertu de sa procédure interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Il sert donc à éviter que l'État requérant impose inutilement une charge de travail à l'État requis (cf. HONGLER/KALAITZIDAKIS, op. cit., 2020, n° 137 ad § 2 MAC). L'art. 14 MAC, réservé à l' art. 21 par. 2 let . g MAC, se trouve dans la Section II de la Convention, consacrée à l'assistance administrative en vue du recouvrement de créances fiscales. Il n'entre donc pas en ligne de compte dans le cas d'espèce, de sorte que la règle de l'épuisement des sources d'information du droit interne est applicable. Selon l' art. 18 par. 1 let . f MAC, l'autorité requérante doit indiquer si sa demande est justifiée au regard de l' art. 21 par. 2 let . g MAC.

E. 7.2

Au vu du grief soulevé, il faut déterminer la portée de l' art. 21 par. 2 let . g MAC. À cet effet, les principes d'interprétation de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111) peuvent être pris en considération, à titre de droit international coutumier codifié, même si l'État d'Israël n'est pas partie à cette convention (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3.1 et les références). Selon l' art. 31 par. 1 CV , 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 (sur les règles d'interprétation de la CV, cf. au surplus ATF 148 II 336 consid. 9.2 et les références). Par ailleurs, comme la MAC est une Convention émanant des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE, BGE 152 II 75 S. 83 les travaux de l'OCDE en matière d'échange de renseignements sur demande, soit en particulier le Commentaire OCDE de la MAC et le Commentaire OCDE du MC OCDE, peuvent être pris en compte pour l'interprétation (cf. ATF 148 II 336 consid. 9.2).

E. 7.3

Du point de vue de l'État requis, il ressort du libellé de l' art. 21 par. 2 let . g MAC ("ne peuvent être interprétées comme imposant à l'État requis l'obligation d'accorder une assistance administrative") que cette disposition l'autorise à refuser l'assistance administrative si l'État requérant n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative et que le recours à de telles mesures ne donne pas lieu à des difficultés disproportionnées. Cette lecture est corroborée par le Commentaire OCDE de la MAC, qui souligne que le refus d'accorder l'assistance administrative dans la situation visée à l' art. 21 par. 2 let . g MAC est une "possibilité", respectivement une "faculté" pour l'État requis (OCDE/Conseil de l'Europe, La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale amendée par le Protocole de 2010, 2011, Commentaire ad art. 21, n° 201 p. 87, qui relève que "l'alinéa g donne à l'État requis la possibilité de refuser de donner suite à une demande s'il estime que l'État requérant n'a pas utilisé comme il convient les moyens dont il dispose sur son propre territoire. Cependant, s'il était souvent utilisé, l'alinéa g affaiblirait l'obligation d'accorder une assistance prévue par l'article 1. Il conviendrait donc que l'État requis n'use de cette faculté que s'il a de bonnes raisons de supposer que l'État requérant dispose encore de moyens d'action adéquats sur son propre territoire"). C'est aussi en ce sens que le Conseil fédéral interprète l' art. 21 par. 2 let . g MAC quand il souligne que l'État requis "peut" refuser l'assistance administrative dans la situation visée par cette disposition (Conseil fédéral, Rapport explicatif, op. cit., ad art. 21 par. 2 let . g MAC p. 21). Au vu du caractère potestatif de l' art. 21 par. 2 let . g MAC pour l'État requis, une interdiction d'accorder l'assistance administrative en cas d'irrespect du principe de la subsidiarité ne peut découler que de son droit interne d'exécution. En droit suisse, la LAAF ne contient pas de disposition en ce sens; en particulier, l' art. 7 LAAF , qui expose les situations dans lesquelles il n'est pas entré en matière sur une demande, ne prévoit pas ce cas de figure. Partant, l'Administration fédérale, respectivement le Tribunal administratif fédéral, ne violent ni la LAAF ni la MAC s'ils accordent, respectivement s'ils confirment l'assistance administrative alors que celle-ci aurait pu être BGE 152 II 75 S. 84 refusée parce que l'État requérant n'a pas respecté le principe de la subsidiarité.

E. 7.4

S'agissant de l'État requérant, l' art. 18 par. 1 let . f MAC prévoit qu'il doit indiquer à l'État requis si sa demande est justifiée au regard de l' art. 21 par. 2 let . g MAC. Il incombe donc à l'État requérant de respecter le principe de la subsidiarité. La même incombance est exprimée dans le Commentaire OCDE du MC OCDE, qui précise qu'il "faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État" (Commentaire OCDE du MC OCDE n° 9 let. a ad art. 26 MC OCDE; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 3.3 dans le contexte d'une demande d'assistance administrative française fondée sur la convention de double imposition franco-suisse, qui prévoit que l'autorité compétente de l'État requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne).

E. 7.5

L' art. 21 par. 2 let . g MAC détaille les conditions que l'État requérant doit remplir pour pouvoir justifier sa demande d'assistance administrative conformément à l' art. 18 par. 1 let . f MAC.

E. 7.5.1

D'une part, l'État requérant doit avoir épuisé toutes les mesures raisonnables qui sont "prévues" par sa législation ou sa pratique administrative. Cela signifie que si ni la législation de l'État requérant ni sa pratique administrative ne prévoient de contacter les contribuables avant de former une demande d'assistance administrative, l'État requis ne peut reprocher à l'État requérant de ne pas avoir recouru à de telles mesures ou de se contredire s'il déclare avoir épuisé ses sources habituelles de renseignements.

E. 7.5.2

D'autre part, l'État requérant doit avoir mis en oeuvre les mesures "raisonnables" prévues par sa législation ou sa pratique administrative, à moins que le recours à de telles mesures ne donne lieu à des "difficultés disproportionnées". Il n'est ainsi pas exigé que l'État requérant mette en oeuvre toutes les mesures théoriquement envisageables en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative, mais seulement celles qui sont raisonnablement propres à atteindre le but visé (soit l'obtention des renseignements requis par l'assistance administrative) et sans difficultés disproportionnées. Le Commentaire de la MAC précise que l'assistance ne devrait être refusée que si l'État requis a de bonnes raisons de supposer que l'État BGE 152 II 75 S. 85 requérant dispose encore de moyens d'action "adéquats" sur son propre territoire (cf. l'extrait cité supra consid. 7.3). Les renseignements doivent donc être accessibles sans difficulté particulière pour l'État requérant. Le Commentaire du MC OCDE exprime la même idée en renvoyant aux sources "habituelles" de renseignements de l'État requérant (supra consid. 7.4; ATF 144 II 206 consid. 3.3.3). C'est aussi en ce sens que le Tribunal fédéral a compris la portée du principe de la subsidiarité lorsqu'il a souligné qu'il avait pour but de ne pas faire peser sur l'État requis la charge d'obtenir des renseignements qui sont à la "portée" de l'État requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Les considérations qui précèdent ont pour conséquence que l'État requis ne peut reprocher à l'État requérant de ne pas avoir tenté d'obtenir par lui-même les renseignements qu'il lui demande par l'assistance administrative s'il apparaît d'emblée que les chances de succès de cette démarche auraient été faibles. Savoir si l'on se trouve dans cette situation dépend des circonstances du cas d'espèce, en particulier du contexte dans lequel la demande d'assistance s'inscrit et de la nature des renseignements requis. Si la demande s'inscrit dans un contexte pénal et qu'elle vise l'obtention de renseignements bancaires au sujet d'un contribuable soupçonné d'avoir soustrait à l'impôt des revenus et/ou de la fortune au moyen de comptes bancaires en Suisse, les chances que l'État requérant obtienne par lui-même l'ensemble des renseignements dont il a besoin pour éclaircir la situation fiscale de ce contribuable sont d'emblée faibles. En effet, les États connaissent en principe des règles en matière d'interdiction d'auto-incrimination, qui permettent à une personne accusée de ne pas être forcée de témoigner contre elle-même ou de collaborer à la procédure; en outre, même en cas de collaboration de la personne concernée, l'État requérant n'a pas la garantie d'obtenir l'entier des renseignements pertinents. Dans cette constellation, seule la fourniture des renseignements par leur détenteur (soit ici la banque) est propre à garantir à l'État requérant qu'il obtiendra les renseignements dont il a besoin pour éclaircir la situation fiscale du contribuable. Or, le seul moyen pour un État étranger d'obtenir des renseignements détenus par une banque suisse est de passer par la procédure d'assistance administrative.

E. 7.6

Dans le cas d'espèce, il faut d'emblée constater que, comme le refus d'accorder l'assistance administrative pour irrespect du principe de la subsidiarité n'est qu'une faculté mais pas une obligation (supra BGE 152 II 75 S. 86 consid. 7.3), c'est en vain que la recourante reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé le droit en confirmant que l'assistance administrative devait être accordée à l'autorité requérante. Par ailleurs, il ne ressort pas des faits constatés dans l'arrêt attaqué que l'autorité requérante aurait violé le principe de la subsidiarité en sollicitant l'assistance administrative de la Suisse. D'une part, elle a indiqué (cf. supra let. A.a) que les lois fiscales israéliennes n'exigeaient pas qu'il faille approcher le contribuable pour obtenir les informations avant de formuler une demande d'assistance administrative. Comme cette mesure n'est pas prévue par le droit fiscal israélien, on ne peut pas lui reprocher de ne pas les avoir épuisées (supra consid. 7.5.1). D'autre part, les chances de succès d'une telle démarche auraient de toute manière été faibles puisque la demande d'assistance administrative s'inscrit dans un contexte pénal de soupçon de soustraction de revenus et/ou d'actifs imposables en Israël par la détention de comptes bancaires suisses non déclarés (supra consid. 7.5.2). Du reste, le fait que la recourante s'est opposée à toute transmission de renseignements la concernant dans le cadre de la procédure d'assistance administrative confirme qu'une démarche préalable de l'autorité requérante pour obtenir directement des renseignements auprès d'elle aurait été vaine. On peut au surplus se demander si le reproche de la recourante selon lequel l'autorité requérante aurait d'abord dû la solliciter ne procède pas d'un comportement contraire à la bonne foi et d'un abus de droit. Cette question souffre toutefois de rester ouverte car le grief de la recourante est infondé.

E. 7.7

Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du principe de la subsidiarité est rejeté.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.