

## **BGE 151 II 630**

Bundesgericht (BGE), 2025-01-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_151\\_II\\_630](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_151_II_630)

FR: ATF 151 II 630

IT: DTF 151 II 630

### **Regeste**

Regeste Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA CH-RU; Voraussetzungen und Grenzen der Sistierung eines Verfahrens der internationalen Amtshilfe in Steuersachen; Schicksal eines russischen Amtshilfeersuchens im Zusammenhang mit dem Krieg gegen die Ukraine. Stellt sich mit der Zeit heraus, dass eine Änderung der Situation, die zur Sistierung des Amtshilfeverfahrens geführt hat (Verstoss gegen den Ordre public), in absehbarer Zukunft nicht zu erwarten ist, muss die Verwaltungs- oder Justizbehörde das Verfahren wieder aufnehmen. Kriterien, die bei der Beurteilung in diesem Fall zu berücksichtigen sind (E. 7.6). Unter den gegenwärtigen Umständen kann der Russischen Föderation keine Amtshilfe gewährt werden. Deshalb Ablehnung des bisher sistierten russischen Amtshilfeersuchens (E. 8).

Regeste Art. 25a par. 3 let. c CDI CH-RU; conditions et limites de la suspension d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale; sort d'une demande d'assistance administrative russe dans le contexte de la guerre avec l'Ukraine. S'il apparaît, avec le temps, que la situation qui a justifié la suspension de la procédure d'assistance administrative (contrariété à l'ordre public) ne va pas évoluer dans un avenir prévisible, l'autorité administrative ou judiciaire doit reprendre la procédure. Critères d'appréciation à prendre en compte dans cette situation (consid. 7.6). Dans le contexte actuel, l'assistance administrative ne peut pas être accordée à la Fédération de Russie. Partant, rejet de la demande d'assistance russe qui avait été suspendue jusqu'alors (consid. 8).

Regesto Art. 25a par. 3 let. c CDI CH-RU; condizioni e limiti della sospensione di una procedura di assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale; esito di una domanda di assistenza amministrativa russa nel contesto della guerra con l'Ucraina. Se, con il tempo, risulta che la situazione che ha dato luogo alla sospensione della procedura di assistenza amministrativa (violazione dell'ordine pubblico) non è destinata a evolvere in un futuro prevedibile, l'autorità amministrativa o giudiziaria deve riattivare la procedura. Criteri di valutazione da considerare in tal caso (consid. 7.6). Nel contesto attuale, l'assistenza amministrativa non può essere accordata alla Federazione Russa. Di conseguenza, rigetto della domanda di assistenza russa sospesa fino a quel momento (consid. 8).

### **Erwägungen**

#### **E. 6**

Le litige porte sur le point de savoir si l'assistance administrative requise le 30 octobre 2018 doit être accordée à la Fédération de Russie, ce que l'arrêt attaqué a admis.

#### **E. 6.1**

Les recourantes font valoir que la demande d'assistance administrative à l'origine de la présente procédure, qui concerne des personnes de nationalité ukrainienne, ne peut pas être accordée à la BGE 151 II 630 S. 634 Fédération de Russie, car cet État s'est comporté de manière contraire à la bonne foi et que, dans le contexte actuel, transmettre des renseignements qui concernent des citoyens ukrainiens à cet État serait contraire à l'ordre public.

#### **E. 6.2**

L'Administration fédérale est d'avis que le litige ne peut pas être tranché au fond à l'heure actuelle et que la procédure doit être à nouveau suspendue. Elle fait valoir que la situation n'a pas évolué depuis le 16 septembre 2022, date à laquelle le Conseil fédéral a décidé de suspendre l'échange de renseignements avec la Fédération de Russie, et qu'il convient de suspendre à nouveau la présente procédure, afin d'adopter une ligne cohérente en la matière. En outre, le sort du recours sur le fond serait susceptible de dépendre d'éléments et de considérations qui ne sont pas déterminables aujourd'hui et qui pourraient dépasser le cas particulier.

#### **E. 7**

Il convient de commencer par rappeler certains principes posés par la jurisprudence en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale lorsque la demande repose, comme en l'espèce, sur une clause d'échange de renseignements calquée sur l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE).

##### **E. 7.1**

Au préalable, il y a lieu de rappeler que, selon les informations fournies par l'Administration fédérale (supra let. E), le décret du 8 août 2023 du Président de la Fédération de Russie n'a pas suspendu la CDI CH-RU, mais uniquement certaines de ses dispositions, dont l'art. 25a CDI CH-RU ne fait pas partie. L'art. 25a CDI CH-RU reste ainsi pleinement applicable du point de vue de cet État. Du point de vue de la Suisse, le Conseil fédéral a décidé le 16 septembre 2022 de suspendre temporairement l'échange de renseignements avec la Russie (supra let. C). Cette décision ( art. 184 al. 1 Cst. ) n'a pas pour conséquence que le Tribunal fédéral doive automatiquement refuser d'accorder l'assistance requise en 2018, soit avant cette décision, par la Fédération de Russie. En revanche, elle peut être prise en compte dans l'examen du point de savoir si, dans le cas d'espèce, les conditions prévues à l'art. 25a CDI CH-RU pour l'octroi de l'assistance administrative sont remplies.

##### **E. 7.2**

Conformément à l'art. 25a par. 1 CDI CH-RU, les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application des dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la BGE 151 II 630 S. 635 législation interne relative aux impôts visés par la Convention et à la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1. Selon une jurisprudence établie, la condition de la pertinence vraisemblable figurant dans une clause d'échange de renseignements calquée comme en l'espèce sur l'art. 26 MC OCDE est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents (cf. au surplus ATF 148 II 336 consid. 7 et les références; ATF 146 II 150 consid. 6.1.1; ATF 142 II 161 consid. 2.1.1).

### **E. 7.3**

En vertu de l' art. 25a par. 3 let . c CDI CH-RU (correspondant à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE), les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent pas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

#### **E. 7.3.1**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la réserve de l'ordre public figurant à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE renvoie à l'ordre public national ( ATF 149 II 302 consid. 6.6; arrêt 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.5, in StE 2021 A 32 Nr. 43). La notion doit être interprétée de manière restrictive et conformément aux règles de la bonne foi, en ce sens qu'elle ne doit pas être utilisée par un État en vue d'entraver la bonne application du traité ( ATF 149 II 302 consid. 6.6; arrêt 2C\_750/2020 précité consid. 6.4-6.6). Elle échappe par nature à une description précise. Il y a toutefois violation de l'ordre public lorsque des principes fondamentaux du droit sont violés ou que l'acte en question est incompatible avec l'ordre juridique et les valeurs suisses, que le résultat est en contradiction choquante avec le sens et l'esprit de l'ordre juridique ou qu'il heurterait de manière intolérable le sentiment du droit en Suisse ( ATF 149 II 302 consid. 6.6). Toute dérogation aux dispositions impératives du droit suisse ne constitue pas une violation de l'ordre public. Le refus de reconnaître et d'exécuter des décisions étrangères au motif qu'elles seraient contraires à l'ordre public ne peut être admis qu'en cas de violation manifeste des principes fondamentaux de l'ordre juridique suisse ( ATF 149 II 302 consid. 6.6; arrêt 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.1 et les références). BGE 151 II 630 S. 636

#### **E. 7.3.2**

Les garanties minimales de la CEDH (RS 0.101) et du Pacte ONU II (RS 0.103.2) et, au premier plan, les garanties relevant du droit impératif (jus cogens), font partie de l'ordre public ( ATF 149 II 302 consid. 6.6; arrêt 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et les références). Le jus cogens désigne les normes fondamentales du droit international qui s'appliquent à tous les sujets du droit international et auxquelles il ne peut être dérogé, même par consentement mutuel. Il englobe l'interdiction de la torture, du génocide et de l'esclavage, les principes fondamentaux du droit humanitaire des conflits armés, ainsi que les garanties de la CEDH en cas d'état d'urgence, soit les art. 2 (sauf pour le cas de décès résultant d'actes licites de guerre), 3, 4 par. 1 et 7 CEDH ( art. 15 par. 2 CEDH ; ATF 149 II 302 consid. 6.6; arrêt 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.2 et 6.8). Comme les normes minimales en matière de droits de l'homme font partie des valeurs fondamentales du droit interne, elles doivent également être respectées lors de l'application de la réserve de l'ordre public selon l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE et l' art. 26 par. 3 let . c CDI CH-RU. Il est donc justifié d'interpréter ces dispositions en ce sens qu'il est possible de refuser l'assistance administrative en cas de menace sérieuse de violations élémentaires des droits de l'homme ou des garanties fondamentales de l'État de droit (arrêt 2C\_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.8).

### **E. 7.4**

Dans ce contexte, il faut rappeler que, selon l'art. 25a par. 2 CDI CH-RU, les renseignements reçus sont "tenus secrets" et ne sont "communiqués qu'aux personnes ou autorités (...) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au

par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts". Cette disposition, qui correspond à l'art. 26 par. 2 MC OCDE, instaure le principe dit de la spécialité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, lequel implique non seulement que l'État requérant est tenu de garder secrets les renseignements qu'il reçoit et qu'il ne peut les utiliser à d'autres fins qu'à des fins fiscales (sur ce point ATF 146 II 150 consid. 7.2), mais également qu'il ne peut pas les utiliser à l'encontre d'autres personnes que celles qui sont visées par la demande (portée personnelle du principe, cf. sur cet aspect l' ATF 147 II 13 consid. 3.4). Or, l'absence de garanties procédurales dans l'État requérant peut conduire au constat que le principe de la spécialité aboutira à une situation contraire à l'ordre public (en ce sens ANDREA OPEL, in Amtshilfe, 2020, § 3 Amtshilfe nach DBA [Art. 26 OECD-MA], BGE 151 II 630 S. 637 n. 335; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 245). En ce sens, il peut donc y avoir à la fois atteinte à l'ordre public et au principe de la spécialité.

### **E. 7.5**

Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont notamment régies par le principe de diligence. Exprimé en droit suisse à l' art. 4 al. 2 LAAF , ce principe reflète l'obligation internationale de la Suisse d'assurer un échange de renseignements efficace, conformément au standard de l'art. 26 MC OCDE (arrêt 2C\_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4; dans le contexte de l'assistance administrative sur demande avec la Russie, cf. le ch. 7 let. e, 2 e phrase, du Protocole de la CDI CH-RU).

### **E. 7.6**

Enfin, il ne faut pas perdre de vue que la suspension d'une procédure d'assistance administrative entre en conflit avec le principe de diligence, mais aussi avec le principe de célérité garanti à l' art. 29 al. 1 Cst. Elle ne peut donc intervenir qu'à titre exceptionnel (arrêts 2C\_814/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.1; 2C\_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.5) et au terme d'une pesée des intérêts ( ATF 119 II 386 consid. 1b; arrêts 2C\_910/2022 du 8 janvier 2024 consid. 6.1; 2C\_71/2023 du 3 août 2023 consid. 7.2). Une procédure d'assistance administrative ne peut donc pas être suspendue indéfiniment. Partant, s'il apparaît, avec le temps, que les éléments qui ont justifié la suspension de la procédure existent toujours et qu'il n'y a aucune raison de penser que la situation va évoluer dans un avenir prévisible, il incombe alors à l'autorité administrative ou judiciaire concernée d'en tirer les conséquences, c'est-à-dire de reprendre la procédure et de rendre une décision sur le fond sur le sort de la demande. Dans l'appréciation, il faut tenir compte des obstacles à l'échange immédiat de renseignements et des éléments qui ont justifié la suspension de la procédure. Il ne faut en outre pas perdre de vue que, comme les décisions rendues dans le domaine de l'assistance administrative ne jouissent pas de l'autorité matérielle de la chose jugée ( ATF 139 II 404 consid. 8.2), un refus d'accorder l'assistance administrative ne prive pas l'État requérant de la possibilité de déposer ultérieurement une demande similaire.

### **E. 8**

La question qui se pose en l'espèce est de savoir quel sort donner à la demande d'assistance formée par la Russie le 30 octobre 2018 dans le contexte actuel, étant précisé que la Fédération de Russie ne l'a pas retirée, ni n'a suspendu la disposition de la CDI CH-RU qui est à sa base. BGE 151 II 630 S. 638

#### **E. 8.1**

En matière d'entraide pénale, les autorités suisses ont déjà été confrontées à une question similaire. Le Tribunal fédéral a rendu deux arrêts à ce sujet ( ATF 150 IV 201 ; ATF 149 IV 144 ). Les deux affaires concernaient des demandes d'entraide par lesquelles la Russie avait demandé des mesures conservatoires (blocage de comptes bancaires), qui avaient été exécutées par les autorités suisses compétentes et dont les personnes concernées ont demandé la levée à la suite de l'intervention militaire russe en Ukraine. Dans l'arrêt publié in ATF 149 IV 144 , le Tribunal fédéral, après avoir rappelé que la force de chose jugée ne s'appliquait que de manière restreinte en matière d'entraide pénale et qu'un refus de l'entraide n'empêchait pas l'État requérant de former une nouvelle demande, a retenu qu'une demande d'entraide pénale russe portant uniquement sur la transmission de renseignements pouvait "être purement et simplement refusée" dans les circonstances actuelles ( ATF 149 IV 144 consid. 2.3). À la suite de son intervention militaire en Ukraine et de son retrait du Conseil de l'Europe et de la Convention européenne des droits de l'homme, la Fédération de Russie ne faisait en effet actuellement plus partie des États pouvant obtenir l'entraide judiciaire. Le Tribunal fédéral a toutefois ajouté que la Suisse restait tenue de prendre les mesures nécessaires au respect de ses obligations au cas où les relations avec cet État devraient se rétablir. Il en a conclu qu'une procédure d'entraide pénale ayant donné lieu à des mesures conservatoires entrées en force devait non pas être annulée, mais seulement suspendue, et la mesure conservatoire maintenue, aussi longtemps que cette mesure était conforme au principe de la proportionnalité (cf. ATF 149 IV 144 consid. 2.3-2.6). Le Tribunal fédéral a confirmé ces principes dans l' ATF 150 IV 201 , en soulignant que la situation actuelle ne permettait pas de penser que la situation évoluerait dans un avenir prévisible ( ATF 150 IV 201 consid. 2.2).

### **E. 8.2**

Les considérations qui précèdent valent également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. En l'occurrence, à la suite de son agression en Ukraine en février 2022, la Fédération de Russie n'est actuellement plus membre du Conseil de l'Europe, n'est plus partie contractante à la CEDH et a été suspendue du Conseil des droits de l'homme des Nations Unies (supra let. C). En outre, et comme le relèvent aussi les recourantes, depuis l'agression russe en Ukraine en février 2022, on ne peut exclure que l'arsenal législatif russe de lutte contre le terrorisme ou l'extrémisme soit utilisé pour limiter l'exercice des droits de l'homme dans BGE 151 II 630 S. 639 le pays. Donner suite, dans le contexte actuel, à la demande d'assistance administrative de cet État n'offre donc pas les garanties nécessaires sous l'angle de l'ordre public ni du principe de la spécialité, qui plus est s'agissant de transmettre des renseignements concernant pour partie des citoyens ukrainiens (consid. 1.1.2 non publié). Cette conclusion correspond du reste à celle à laquelle est parvenu le Conseil fédéral en tant qu'il a fondé sa décision de suspendre temporairement l'assistance administrative avec la Russie en se fondant sur la réserve de l'ordre public (supra let. C).

### **E. 8.3**

Deux solutions entrent dès lors en considération, à savoir suspendre à nouveau la procédure ou rejeter la demande d'assistance de la Fédération de Russie. La suspension de la procédure, qui va à l'encontre du principe de diligence (supra consid. 7.5) et de célérité (supra consid. 7.6), doit demeurer exceptionnelle. Elle n'est envisageable qu'en présence d'une situation limitée dans le temps. Or, comme le Tribunal fédéral l'a déjà souligné, la situation actuelle ne permet pas de penser que la situation va évoluer dans un avenir

prévisible. Il convient dès lors d'en tirer les conséquences et de ne pas opter pour une nouvelle suspension de la procédure pour une période dont on ne saurait évaluer le terme. Il n'y a donc pas lieu de donner suite à la requête de l'autorité intimée en ce sens. L'admission du recours, qui revient à rejeter la demande d'assistance en application de la réserve de l'ordre public figurant à l'art. 25a par. 3 let. c CDI CH-RU, doit donc être privilégiée. Contrairement à des fonds bloqués dont la personne concernée demanderait la libération, de sorte que lui donner raison aboutirait à une décision irréversible, ce qui était le cas dans les deux affaires que le Tribunal fédéral a jugées dans le domaine de l'entraide pénale (supra consid. 8.1), la présente procédure ne porte que sur une mesure ponctuelle qui concerne la transmission de renseignements bancaires. L'admission du recours et le rejet de la demande d'assistance qui en découle ne reviennent donc pas à mettre fin à une mesure durable qui ne pourrait être rétablie ultérieurement. Au contraire, il convient de rappeler qu'à l'instar des décisions rendues en matière d'entraide pénale, les décisions rendues dans le domaine de l'assistance administrative ne jouissent pas non plus de l'autorité matérielle de chose jugée (ATF 139 II 404 consid. 8.2). Partant, refuser d'accorder l'assistance ne prive pas l'État requérant de la possibilité de déposer ultérieurement une demande similaire qui sera appréciée en fonction de la situation qui prévaudra alors.

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