TF, 24.09.2025, 2C_352/2024*

Ni l'art. 21 par. 2 let. g MAC ni la LAAF n'interdisent d'octroyer l'assistance administrative internationale en matière fiscale en violation du principe de subsidiarité.

Le principe de subsidiarité n'impose pas à l'État requérant de prendre des mesures dénuées de chance de succès avant de requérir l'assistance. Dans le contexte pénal en particulier, au regard du principe de non-incrimination, le principe de subsidiarité n'impose pas à l'État requérant de chercher à obtenir des informations auprès du prévenu avant de déposer une demande d'assistance.

Faits

Le 11 août 2020, le Service israélien d'échange d'informations en matière fiscale adresse une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale à l'Administration fédérale des contributions (AFC), fondée sur l'art. 28 par. 7 MAC.

Le Service israélien indique examiner la situation fiscale de 794 résidents israéliens soupçonnés de détenir des comptes bancaires non déclarés en Suisse, pour la période allant du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2018. Il joint à sa demande une annexe contenant le nom des personnes concernées. Conformément à son droit national, le Service israélien n'a pas l'obligation et n'a, partant, pas contacté ces personnes avant de déposer sa demande.

Par décisions des 8 et 15 décembre 2021, l'AFC accorde l'assistance. Une personne visée par la demande d'assistance forme recours auprès du Tribunal administratif fédéral, lequel rejette le recours.

Le justiciable forme alors un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral. Celui-ci doit déterminer si le principe de subsidiarité est satisfait lorsque l'État requérant a effectivement épuisé les sources d'informations selon son droit national, mais que celui-ci ne prévoit pas qu'il faille contacter le contribuable avant de former une demande d'assistance administrative.

Droit

Le recours en matière de droit public formé contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF.

En l'espèce, la cause soulève une question juridique de principe, à savoir si l'assistance administrative peut être accordée à un État lorsque celui-ci affirme avoir épuisé les sources habituelles d'informations disponibles selon son droit de procédure mais qu'il indique aussi que son droit interne ne prévoit pas qu'il faille contacter le contribuable avant de former une demande d'assistance administrative. Partant, le recours est recevable.

Le principe de la subsidiarité de l'assistance administrative est prévu à l'art. 21 par. 2 let. g MAC, lequel dispose « [s]*auf 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* ».

Ce principe a pour but de ne faire intervenir une demande d'assistance administrative qu'à titre subsidiaire, de manière à ne pas faire 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.

L'art. 21 par. 2 let. g MAC est formulé de manière potestative. Partant, le refus d'accorder l'assistance administrative dans la situation visée par cette disposition est une faculté pour l'État requis. C'est le droit national d'exécution qui concrétise les conditions d'exercice de cette faculté. En droit suisse, la LAAF ne contient pas de disposition en ce sens. Partant, les autorités ne violent ni la LAAF ni la MAC si elles accordent l'assistance administrative alors que celle-ci aurait pu être refusée parce que l'État requérant n'a pas respecté le principe de la subsidiarité.

S'agissant de l'État requérant, l'art. 21 par. 2 let. g MAC exige, d'une part, qu'il ait épuisé toutes les mesures raisonnables qui sont « prévues » par son droit national. 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.

D'autre part, l'État requérant doit avoir mis en œuvre les mesures « raisonnables » prévues par son droit national, 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 œuvre toutes les mesures théoriquement envisageables en vertu de son droit national, mais seulement celles qui sont propres à atteindre le but visé.

Partant, on ne saurait retenir une violation du principe de subsidiarité si les mesures que l'État requérant aurait pu prendre en application de sa législation nationale apparaissent dénuées de chance de succès. Tel est notamment le cas lorsque la demande d'assistance s'inscrit dans un contexte pénal et qu'elle vise l'obtention de renseignements bancaires au sujet d'un contribuable soupçonné d'avoir commis une soustraction d'impôt au moyen de comptes bancaires en Suisse. En effet, les États connaissent généralement le principe de l'interdiction de l'auto-incrimination. Dans ces circonstances, on ne saurait exiger de l'État requérant qu'il cherche à obtenir des informations auprès d'un contribuable qui n'est pas obligé de collaborer à la procédure.

Partant, la demande israélienne satisfait au principe de subsidiarité. Par ailleurs, même si tel n'avait pas été le cas, ni l'art. 21 par. 2 let. g MAC ni la LAAF ne s'opposeraient à l'octroi de l'assistance.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal fédéral rejette le recours.

Note

Cet arrêt a permis au Tribunal fédéral de préciser la portée du principe de subsidiarité en matière d'assistance administrative fiscale à l'égard de l'État requérant ainsi qu'à l'égard de l'État requis.

S'agissant de la deuxième hypothèse, le Tribunal fédéral a considéré en substance que le respect du principe de subsidiarité était sans pertinence pour la légalité de l'octroi de

l'assistance sur le plan interne. Ainsi, rien ne s'oppose à ce que les autorités suisses fassent droit à une demande d'assistance violant le principe de subsidiarité au sens de l'art. 21 par. 2 let. g MAC, dans la mesure où ni la LAAF ni aucune autre base légale interne ne prévoit de telle interdiction. Selon cette approche, le principe de subsidiarité au sens de l'art. 21 par. 2 let. g MAC constituerait une pure norme de droit objectif, visant à protéger les ressources de l'État requis.

Cette approche n'est, à notre sens, pas convaincante. Bien que la LAAF ne prévoit pas de disposition conditionnant l'octroi de l'assistance au respect du principe de subsidiarité, une telle interdiction découle, à notre sens, de l'art. 36 al. 1 et 3 Cst.

Les informations faisant l'objet des demandes d'assistance administrative en matière fiscale constituent des données personnelles protégées par le droit constitutionnel à la protection de la sphère privée (art. 13 Cst.). Partant, la transmission de données bancaires dans le cadre d'une demande d'assistance doit être analysée comme une atteinte à l'art. 13 Cst., admissible aux conditions de l'art. 36 Cst. (ATF 139 II 404, c. 7.1; ATAF 2015/47, c. 2).

L'art. 36 al. 1 Cst. impose que toute atteinte à un droit fondamental se fonde sur une base légale. En conséquence, l'art. 36 al. 1 Cst. impose non seulement que la base légale soit suffisante, mais également que l'acte étatique soit conforme à la base légale. Ainsi, la condition de la légalité n'est réalisée que si l'acte étatique respecte l'ensemble des normes légales applicables au litige. Le Tribunal fédéral a déjà fait sienne cette approche en admettant que l'application de normes de droit objectif pouvait faire l'objet d'un contrôle judiciaire lorsque les normes en question protègent incidemment les titulaires de droits fondamentaux (ATF 140 II 315, en part. c. 4.7, cf. ég. c. 4.6 et 5).

S'agissant du principe de subsidiarité, il est à notre sens indifférent que l'art. 21 par. 2 let. g MAC vise principalement à protéger les moyens de l'État requis. En conditionnant l'octroi de l'assistance au respect du principe de subsidiarité, l'art. 21 par. 2 let. g MAC protège au moins indirectement les personnes faisant l'objet de la demande d'assistance, ce d'autant plus que le titre marginal de l'art. 21 MAC est intitulé « [p]*rotection des personnes et limites de l'obligation d'assistance* ». Partant, une lecture conjointe des art. 21 par. 2 let. g MAC et art. 36 al. 1 Cst. conduit à la conclusion que les personnes faisant l'objet d'une

demande d'assistance peuvent non seulement invoquer la violation du principe de subsidiarité à l'appui de leur recours, mais également que sa violation doit conduire à l'admission du recours. En d'autres termes, l'art. 36 al. 1 Cst. *cum* art. 21 par. 2 let. g MAC impose aux autorités suisses de s'abstenir de faire droit à une demande d'assistance qui serait contraire au principe de subsidiarité. Cette conclusion s'impose d'autant plus que le droit de procédure applicable permet l'invocation du « droit fédéral » (art. 49 let. a PA), ce qui inclut toutes les normes de droit fédéral et international applicables au litige, contrairement au régime applicable au recours constitutionnel subsidiaire (cf. art. 116 LTF).

Ce qui précède vaut également au regard du principe de proportionnalité (art. 36 al. 3 Cst.). La jurisprudence du Tribunal fédéral a déjà indiqué que certaines conditions de l'assistance administrative correspondaient au principe de proportionnalité. Tel est le cas particulièrement du principe de la pertinence vraisemblable (cf. not. ATF 144 II 29, c. 4.2.2; ATF 139 II 404, c. 7.2.3 ; cpr. ég. TAF, 11.10.2018, A-4153/2017, c. 4.3.2). Il convient, à notre sens, d'interpréter de manière analogue le principe de subsidiarité (au sujet de la distinction entre principe de subsidiarité et de pertinence vraisemblable, cf. ATF 144 II 206, c. 3).

Lorsqu'une autorité collecte des données personnelles à des fins d'assistance administrative, elle vise notamment la réalisation de l'intérêt public à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. Dans ces circonstances, la récolte des informations par les autorités suisses ne peut être nécessaire (*i.e.* il n'existe pas d'autre mesure moins incisive apte à réaliser l'intérêt public) que si les informations n'ont pas pu être obtenues par l'État requérant. En effet, une procédure d'assistance menée en contrariété au principe de subsidiarité n'est pas nécessaire à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, dans la mesure où cet intérêt public pourrait être protégé par une procédure purement nationale.

Partant, en faisant droit à une demande d'assistance contraire au principe de subsidiarité, l'État viole non seulement le principe de légalité, mais également le principe de proportionnalité.

Proposition de citation : Simon Pfefferlé, La portée du principe de subsidiarité en matière d'assistance administrative internationale fiscale, in: https://lawinside.ch/1670/