

## JURISTES & FISCALISTES

### Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées



Me François Roger  
MICHELI

*François is a partner of the law-firm Python & Peter.*

*He heads the firm's practice group for mutual legal assistance and criminal law.*

*His main fields of practice include international legal assistance, enforcement of embargos, white-collar crime, money laundering, and corruption issues.*

*He has acted as consultants for foreign lawmakers with respect to mutual assistance treaties, and represented several foreign States in international criminal cases.*

[www.pplex.ch](http://www.pplex.ch)

**PYTHON & PETER**  
Avocats - Attorneys-at-law - Rechtsanwälte - 弁護士

*La Loi fédérale sur l'assistance administrative en matière fiscale est entrée en vigueur il y a tout juste 6 mois. Le Conseil fédéral vient de lancer une procédure de consultation accélérée pour en modifier plusieurs aspects importants. L'analyse qui suit examine plus particulièrement le sort qu'il y a lieu de réserver aux requêtes étrangères fondées sur des données volées.*

#### Le cadre de la révision

1. La loi sur l'assistance administrative en matière fiscale<sup>1</sup> a pour objet de régler la coopération internationale basée sur les conventions de double imposition conclues par la Suisse. Elle est entrée en vigueur le 1er février 2013. Cette législation reprend pour l'essentiel une précédente ordonnance du Conseil fédéral sur le même sujet<sup>2</sup>. Le Conseil fédéral a lancé le 14 août 2013 une procédure de consultation accélérée, invitant les autorités et milieux intéressés à se prononcer d'ici au 19 septembre 2013 sur un avant-projet de révision de la LAAF<sup>3</sup>.
2. L'urgence, telle qu'elle résulte du rapport explicatif du Conseil fédéral relatif au projet envoyé en consultation, est due à une communication des Ministres des finances du G20 et des gouvernements des Banques Centrales, pressant toutes les juridictions à mettre sans délai en œuvre les recommandations du Forum Mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales. Les recommandations concernées sont celles résultant d'un rapport d'examen par les pairs du 1er juin 2011<sup>4</sup>. La trentaine de conventions de double imposition, basées sur la convention-modèle de l'OCDE, que la Suisse a négociées ou renégociées au cours des trois dernières années sont, à en croire le rapport explicatif, en nombre insuffisant.
3. Les modifications de la LAAF que le Conseil fédéral souhaite apporter portent sur trois points, à savoir:
  - l'admissibilité généralisée de demandes dites groupées;
  - la possibilité de garder secrète, à l'égard du justiciable concerné, une procédure d'assistance administrative, et de n'en informer l'intéressé que a posteriori;
  - l'admissibilité de requêtes étrangères fondées sur des données volées.

Les développements qui suivent ne traitent que de ce dernier point.

<sup>1</sup> "LAAF"; RS 672.5.

<sup>2</sup> "OACDI", du 01.09.2010, RS 672.204.

<sup>3</sup> Les documents relatifs à cette procédure de consultation sont disponibles sur le site internet de la Confédération, à l'adresse suivante: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=fr&msg-id=498583>

<sup>4</sup> Soit bien avant que le parlement n'ait examiné la LAAF, et avant même le message du Conseil fédéral du 06.07.2011, relatif à la LAAF.

## JURISTES & FISCALISTES

### Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées

#### Le traitement des requêtes étrangères fondées sur des données volées selon le droit en vigueur

4. Dans sa teneur actuelle, l'art. 7 lit. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière sur une requête étrangère lorsqu'elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus pas des actes punissables au regard du droit suisse. L'OACDI contenait une disposition similaire<sup>5</sup>.

Lors de l'examen du projet de LAAF par les chambres fédérales, une proposition de biffer purement et simplement l'art. 7 lit. c a été rejetée<sup>6</sup>, comme l'a été une proposition d'étendre l'exclusion de la coopération aux cas dans lesquels la requête étrangère est fondée sur des renseignements acquis contre paiement ou transmis de manière illicite<sup>7</sup>.

5. Quelques interventions parlementaires au mois de mars 2012 ont également abordé la question de l'utilisation, aux fins d'une procédure fiscale, de données volées. Répondant à l'une d'entre elles<sup>8</sup>, le Conseil fédéral prit position comme suit : "[...] *les preuves que l'Etat n'aurait pas pu se procurer lui-même légalement ou dont l'utilisation est contraire à la bonne foi (art. 3 al. 2 let. a CPP) ne sont pas utilisées par les autorités fiscales dans les procédures de taxation et de répression de la soustraction*"<sup>9</sup>.
6. Dans le procès pénal, l'utilisation de documents volés à titre de preuves, et plus généralement le traitement des preuves irrégulières, a donné lieu à un abondant corps de jurisprudence et à de nombreuses analyses théoriques. En résumé, des preuves irrégulières sont inexploitablement si l'autorité n'aurait pu se les procurer par voie légale. La perquisition et la saisie de documents ne sont légales que s'il existe un

"soupçon suffisant", préexistant. A défaut, ces mesures ne peuvent pas être ordonnées par l'autorité<sup>10</sup>.

#### La modification proposée par le Conseil fédéral et ses implications pratiques

7. L'avant-projet de l'art. 7 lit. c LAAF qui est aujourd'hui en consultation prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande étrangère "[...] viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements *que l'Etat requérant a obtenus activement* par des actes punissables au regard du droit suisse." (*mise en évidence par nous*).

Le Conseil fédéral propose ainsi de restreindre l'inadmissibilité aux cas dans lesquels (i) c'est l'Etat requérant (*plutôt qu'un autre Etat, ou un particulier*) qui a obtenu les renseignements concernés, et pour autant que (ii) cet Etat ait agi activement (*plutôt qu'en tant que bénéficiaire passif*).

8. A l'évidence, l'hypothèse dans laquelle il pourra être établi qu'un Etat étranger a commis des actes punissables au regard du droit suisse, a obtenu ainsi des renseignements, et les a utilisés pour fonder une requête d'assistance administrative, sera d'application rare, voire très rare. Il n'est pas nécessaire de s'y attarder plus longtemps.
9. L'autre hypothèse, à savoir celle dans laquelle des informations couvertes par un secret pénalement protégé<sup>11</sup> parviennent à la connaissance de l'Etat requérant ensuite d'une publication ou d'une dénonciation par un particulier, ou parce qu'un Etat tiers qui se les était procurés les lui a transmis, a par contre un champ d'application très important. L'actualité nous en fournit de nombreux cas.

<sup>5</sup> Art.5 al. 2 lit. c OACDI.

<sup>6</sup> BO N du 29.02.2012 (objet: 11.044).

<sup>7</sup> BO N du 29.02.2012 (objet: 11.044).

<sup>8</sup> Interpellation Luzi Stamm (N), du 16.03.2012, rôle n°12.33.02, titrée "Utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales".

<sup>9</sup> Réponse du Conseil fédéral, du 16.05.2012 à l'interpellation ci-devant.

<sup>10</sup> Pour le détail, voir les références citées dans François Roger Micheli/Christian-Nils Robert, Documents volés et dénonciations fiscales, Jusletter 19.11.2012.

<sup>11</sup> Par exemple en raison du secret bancaire, du secret d'affaires, du secret professionnel, ou du secret de fonction.

## JURISTES & FISCALISTES

### Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées

L'affaire grecque dite de la "Liste Lagarde" l'illustre<sup>12</sup>. Les ramifications néerlandaises de l'affaire "KB Lux" également<sup>13</sup>. Les procédures engagées ensuite de révélations d'"Offshore Leaks"<sup>14</sup> sont autant d'autres exemples. Les moyens imaginés et mis en oeuvre par les autorités fiscales pour éviter d'accomplir elles-mêmes les "basses oeuvres", sont multiples et variés. Commentant à la presse un volet français de l'affaire Falciani<sup>15</sup>, le procureur niçois Eric de Montgolfier s'est exprimé ainsi au sujet des preuves qu'il a fait parvenir à Bercy: "[j]e les ai blanchies judiciairement"<sup>16</sup>.

10. "Fatta la legge, trovato l'inganno"<sup>17</sup>, dit un proverbe italien. Dans notre cas c'est pire: la nouvelle cherche précisément à adapter la loi aux moyens pratiqués pour la contourner. Les affaires susmentionnées en sont des exemples.

#### Comment le Conseil fédéral justifie la disposition proposée

11. Le rapport explicatif du Conseil Fédéral mérite d'être cité à ce propos: "[e]n outre, il faut modifier la loi en fonction de la pratique suisse relative aux données volées. L'Inde, par exemple, est de plus en plus irritée par le fait que la pratique actuelle ne permet pas de répondre à ses nombreuses demandes d'assistance. Elle invite la Suisse à chercher rapidement une

*solution pour débloquer la situation, car elle devrait sinon envisager de prendre des mesures contre les sociétés suisses en se fondant sur une base légale nationale applicable à de tels cas.*"<sup>18</sup>

Si les demandes indiennes concernées posent problème, c'est précisément parce qu'elles sont basées sur des données et documents dérobés à la HSBC par Hervé Falciani, que la France avait distribués également à l'Inde. Le Conseil fédéral ne s'en cache d'ailleurs pas.<sup>19</sup>

Dans ces conditions, l'on peut légitimement se demander si l'urgence n'est pas plutôt de faire comprendre aux autorités indiennes concernées ce qu'est l'activité étatique fondée sur le droit, et de lui expliquer l'intérêt public à une procédure régulière au respect des droits fondamentaux.

L'érosion des droits fondamentaux, telle que proposée par le Conseil fédéral, n'est pas la bonne voie. D'autant moins que la convention de double imposition avec l'Inde<sup>20</sup> vient d'être adaptée par le Protocole du 30 août 2010, en vigueur depuis 7 octobre 2011, soit au moment même où le législateur fédéral adoptait l'OACDI. L'on peut présumer que, dans le cadre des négociations avec l'Inde, le traitement des requêtes d'assistance administrative fondées sur des don-

<sup>12</sup> À l'époque Ministre de l'économie, Christine Lagarde avait adressé à de nombreuses autorités étrangères des copies (modifiées par les autorités françaises) de données et documents dérobés par Hervé Falciani à la HSBC à Genève, et remis aux autorités fiscales françaises.

<sup>13</sup> Des employés de cet établissement avaient dérobé des documents à cet établissement, et les avaient remis aux autorités belges dans le cadre d'une perquisition pré-arrangée. L'apprenant, les autorités néerlandaises se sont fait remettre les mêmes documents par les autorités belges. En Belgique, les contribuables accusés de ce qui était la plus importante affaire de fraude fiscale, ont été acquittés car la procédure n'avait pas été équitable à leur encontre. Aux Pays-Bas par contre, le fait que les mêmes documents aient été obtenus des autorités belges, et sans que l'administration néerlandaise commette elle-même d'infraction, a eu pour conséquence de "régulariser" ces preuves illicites..

<sup>14</sup> Un consortium international de journalistes a publié, sur internet, des informations sur une série de personnalités. Les informations, fiscalement relevantes, avaient été obtenues auprès de sociétés fiduciaires au moyen de diverses infractions..

<sup>15</sup> Hervé Falciani avait transmis des fichiers et documents volés à son employeur à la DNEF française. Cette dernière, pour les régulariser, se les est fait remettre une seconde fois par l'autorité chargée d'exécuter une demande d'entraide en matière pénale..

<sup>16</sup> L'Express, 11.12.2012, "Fraude fiscale: les lourds secrets du 'Falciani Code'".

<sup>17</sup> Soit, dans une traduction approximative: "sitôt promulguée la loi, déjà trouvée la faille".

<sup>18</sup> Rapport explicatif, p.3.

<sup>19</sup> Rapport explicatif, p.5.

<sup>20</sup> RS.672.942.31.

## JURISTES & FISCALISTES

### Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées

nées volées (tel que fixé par l'OCDE), a été discuté. Le cas de l'Inde, évoqué par le Conseil fédéral pour illustrer la nécessité de réviser l'art. 7 lit. c LAAF, paraît donc particulièrement mal choisi.

Les motifs pour lesquels il n'y a pas lieu de réviser l'art. lit. c LAAF

12. Le "standard" actuel pour l'échange international d'informations fiscales est défini à l'art. 26 de la convention-modèle de l'OCDE, adoptée le 17 juillet 2012.

L'alinéa 3 lit. a de cette disposition stipule que l'obligation d'échange de renseignements en matière fiscale ne peut en aucun cas être interprétée comme imposant à un Etat contractant une obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative. La lit. b du même alinéa stipule que ces obligations d'échange de renseignements ne peuvent pas davantage être interprétées comme imposant à un Etat contractant de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale.

13. Au sujet de la "pratique administrative normale": le Conseil fédéral a récemment réaffirmé<sup>21</sup> que la Suisse n'utilisait pas, aux fins de taxation ou de répression de la soustraction fiscale, des preuves que la collectivité publique n'aurait pas pu se procurer elle-même légalement, ou dont l'utilisation est contraire au principe de la bonne foi.

Au vu de ces éléments, la révision de l'art. 7 lit. c LAAF ne semble pas nécessaire pour atteindre une conformité de la

législation suisse à la norme OCDE.

Il est surprenant que le rapport explicatif du Conseil fédéral n'en fasse même pas état.

14. La taxation correcte des contribuables, et la poursuite de ceux qui ne paient pas leur dû, sont à l'évidence des tâches étatiques nécessaires, qui répondent manifestement à un intérêt public.

Mais n'oublions pas qu'il existe un autre intérêt public, fondamental, à ce que l'activité des collectivités publiques soit conforme au droit<sup>22</sup>. Mettre en oeuvre le droit fiscal au moyen de données volées, que l'autorité n'aurait pas pu se procurer elle-même légalement, sort de ce cadre-là. C'est un glissement du principe de la légalité vers les mesures de représailles et de rétorsion.

L'idée que la collectivité publique puisse fonder son action sur l'adage selon lequel la fin justifie les moyens, est choquante.

Quand bien même le rapport explicatif du Conseil Fédéral contient un chapitre consacré à la "constitutionnalité" de la révision qu'il propose, c'est en vain que l'on y cherche un quelconque développement relatif à la modification de l'art. 7 lit. c LAAF.

15. L'assistance internationale en matière administrative a de nombreux points communs avec l'entraide internationale en matière pénale, et il est à l'évidence souhaitable que ces deux modes de coopération interétatique soient, dans la mesure du possible, coordonnés, voire harmonisés<sup>23</sup>. En

<sup>21</sup> Réponse à l'interpellation Stamm susmentionnée.

<sup>22</sup> Voir déjà: Andreas Donatsch, *Erste Erfahrungen mit dem Beweisrecht*, Forum poenale 4/2012, pp. 235ss (238-239).

<sup>23</sup> Dans un arrêt de principe rendu en audience publique (Arrêt 2 C\_269/2013, du 05.07.2013) et destiné à la publication, le Tribunal Fédéral vient de rappeler qu'il est sensé de considérer les principes de l'entraide en matière pénale également dans le domaine de l'assistance administrative, et qu'il est justifié d'appliquer dans la mesure du possible les principes de l'entraide pénale également à l'assistance administrative en matière fiscale (consid. 2.1.2, 4.3, 6, et 8.2).

<sup>24</sup> "EIMP", RS 351.1.

## JURISTES & FISCALISTES

### Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées

entraide pénale, l'art. 2 de loi fédérale topique<sup>24</sup> prévoit qu'une demande de coopération est irrecevable si la procédure à l'étranger, pour les besoins de laquelle l'entraide est requise, n'est pas conforme aux droits de l'homme ou présente d'autres défauts graves. Le Tribunal fédéral rappelle régulièrement que la Suisse contreviendrait à ses obligations en accordant sa coopération à un Etat dans lequel il y a de sérieux motifs de penser qu'un traitement contraire à la CEDH ou au Pacte ONU II menace l'intéressé<sup>25</sup>. Il serait pour le moins difficilement compréhensible de permettre, dans le cadre de l'assistance administrative ce qui est proscrit dans le domaine voisin de l'entraide pénale.

A nouveau, il va sans dire que le rapport explicatif du Conseil fédéral relatif à la révision de la LAAF n'aborde nullement les parallèles qui doivent être faits avec l'entraide en matière pénale.

#### Remarques terminales

16. Les pressions internationales ou émanant d'autres Etats, sur lesquels le Conseil fédéral base son besoin d'agir, ne sont bien sûr pas à ignorer. Elles ne justifient toutefois pas

l'abandon des droits de l'homme et du principe d'une activité étatique fondée sur le droit.

L'avant-projet de législation mis en consultation donne, à plusieurs égards, l'impression d'un texte bouclé à la hâte, et le rapport explicatif à son sujet montre que les intérêts en jeu n'ont été pris en considération que pour partie. On ne peut se détacher du sentiment que la révision législative a été préparée de façon insuffisamment réfléchie.

Espérons que la procédure de consultation et les débats parlementaires permettront de pallier ces défauts.

**Me François Roger MICHELI**  
**Étude Python & Peter, Genève**  
[www.pplex.ch](http://www.pplex.ch)

<sup>25</sup> Références chez : Robert Zimmermann, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, Stämpfli, Berne, 3e éd., 2009, p. 632.