CENTRE DE DROIT
BANCAIRE ET FINANCIER

Assistance administrative en matière fiscale

Confidentialité des coordonnées de l'autorité requérante

Par Adrien Pasquarello le 16 septembre 2026

Déjà déboutée en 2015, l'AFC tente d'obtenir un changement de pratique. Les coordonnées de l'autorité requérante et de ses collaborateurs peuvent-elles être systématiquement gardées confidentielles à l'égard du contribuable ? Telle est la question juridique de principe soumise au Tribunal fédéral, à laquelle celui-ci répond par la négative (2C_157/2024).

Dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative en matière fiscale initiée par l'Allemagne, le contribuable concerné s'oppose à la transmission d'informations envisagée par l'AFC. Il considère que certaines pièces du dossier ont été indûment caviardées. L'AFC précise qu'il s'agit des coordonnées du *Bundeszentralamt für Steuern* et de ses collaborateurs, ce qui ne devrait pas affecter les droits procéduraux du contribuable. Le Tribunal administratif fédéral donne tort à l'AFC. Elle recourt au Tribunal fédéral.

La recevabilité d'un tel recours est subordonnée à l'existence d'une question juridique de principe. En l'occurrence, le Tribunal fédéral a considéré qu'il se justifiait de se pencher une nouvelle fois sur cette question de confidentialité en raison des évolutions intervenues sur le plan international depuis son arrêt de 2015.

À l'appui de son recours, l'AFC se fonde, d'une part, sur la récente mise à jour du Commentaire relatif à l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui prévoit désormais que l'accès au dossier doit être limité aux renseignements ayant une incidence sur l'issue de l'affaire fiscale. D'autre part, elle fait valoir que la pratique suisse en matière de consultation de dossiers est critiquée au sein de l'OCDE et que son maintien risquerait de porter préjudice aux relations internationales. Pour ces raisons, elle soutient que les coordonnées de l'autorité requérante ainsi que les noms et coordonnées des collaborateurs de celle-ci doivent être systématiquement caviardés.

En premier lieu, le Tribunal fédéral, conformément à la Convention de Vienne, admet la pertinence de la version la plus récente du Commentaire de l'OCDE pour l'interprétation des dispositions convenues antérieurement à celle-ci.

Le Tribunal identifie ensuite le droit applicable. Sont déterminants l'art. 27 al. 2 CDI CH-DE ainsi que le ch. 3 let. f de l'ancienne version du Protocole CDI CH-DE (correspondant au ch. 11 let. f de la version en vigueur). Le Protocole renvoie au droit interne de procédure administrative de l'État requis, pour autant que celui-ci garantisse au contribuable une procédure régulière sans compromettre l'exécution de l'assistance administrative. Dans ce cadre-là, sont également

pertinents l'art. 29 al. 2 Cst (droit d'être entendu), ainsi que les art. 26 à 28 PA (consultation des pièces).

Le Tribunal fédéral établit que ni l'art. 26 MC OCDE ni sa déclinaison, soit l'art. 27 al. 2 CDI CH-DE, n'ont pour objectif de dissimuler des informations au contribuable. Au contraire, ces dispositions visent à protéger son autodétermination informationnelle (*informationelle Selbstbestimmung)* quant à la confidentialité de la procédure fiscale. Il relève ainsi que la confidentialité prévue par la CDI CH-DE n'est opposable au contribuable que dans la mesure où l'assistance administrative risque d'être compromise.

Selon le droit interne suisse, auquel le Protocole renvoie, le droit d'être entendu et, plus particulièrement, le droit d'accès au dossier peut être restreint. Il est rappelé que la jurisprudence du Tribunal fédéral admet effectivement que la préservation des bonnes relations internationales peut constituer un intérêt public important au sens de l'art. 27 al. 1 let. a PA, propre à justifier une restriction de la consultation du dossier.

Forte de ce cadre, la Cour s'attèle à la question principale de l'arrêt, soit celle de savoir s'il se justifie de reconnaître une confidentialité de principe aux coordonnées de l'autorité requérante, ainsi qu'aux noms de ses collaborateurs, indépendamment de toute circonstance concrète.

Le Tribunal fédéral réprouve la tentative de l'AFC de modifier l'interprétation jusqu'alors suivie. Il a en effet nié qu'une confidentialité automatique (i.e., sans égard aux circonstances du cas), fondée sur la récente mise à jour du Commentaire, puisse être inférée de la CDI CH-DE. En outre, il précise qu'une telle interprétation serait contraire au droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par la Constitution et qu'on ne saurait reconnaître automatiquement un intérêt public à la non-divulgation.

L'arrêt n'exclut pas qu'en présence de circonstances concrètes, la divulgation des coordonnées puisse compromettre la mise en œuvre de l'assistance administrative. Dans un tel cas, la confidentialité se justifierait et pourrait se fonder directement sur la CDI CH-DE ainsi que sur le Protocole. En l'occurrence, l'AFC n'a démontré ni l'existence de telles circonstances, ni celle d'une atteinte suffisamment vraisemblable aux relations internationales.

Tout bien considéré, la récente mise à jour du Commentaire de l'OCDE ne permettant pas, à elle seule, de considérer les coordonnées comme confidentielles, le Tribunal fédéral refuse de changer la pratique actuelle.

Comme dans tout arrêt en matière d'assistance administrative en matière fiscale, il convient de se questionner sur la transposabilité des conclusions retenues aux conventions conclues par la Suisse avec d'autres États. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral laisse ouverte la question de savoir si les remaniements du Commentaire de l'OCDE imposent en tant que tels le caviardage des coordonnées de l'autorité requérante. De cette manière, il donne *a priori* à penser que la portée de cet arrêt se limiterait au cas d'espèce allemand, au regard de la CDI CH-DE, de son Protocole et du renvoi au droit interne que celui-ci prévoit. Il convient toutefois de relever que de nombreuses CDI conclues par la Suisse comportent, en particulier dans leur Protocole, un tel renvoi au droit procédural interne (cf. not. les CDI conclues avec la France, l'Italie, l'Espagne, le Brésil ou la Corée). La portée de cet arrêt dépasse ainsi largement le cadre des relations entre la Suisse et l'Allemagne.

Reproduction autorisée avec la référence suivante: Adrien Pasquarello, Confidentialité des coordonnées de l’autorité requérante, publié le 16 septembre 2026 par le Centre de droit bancaire et financier, https://cdbf.ch/fr/1473/