

# REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

2<sup>e</sup> partie  
droit fiscal

## SOMMAIRE

Dario Hug Aymeric Hèche	<b>La nature juridique du Joint Statement</b> .....	229
<b>Impôts directs et harmonisation fiscale</b>		
	Harmonisation fiscale.....	260
	Impôt fédéral direct.....	267
<b>TVA et autres contributions indirectes</b>		
	TVA.....	298
<b>Canton de Genève</b>		
	Impôt sur le revenu.....	312
<b>Canton de Vaud</b>		
	Impôt sur le bénéfice.....	328

# REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

76<sup>e</sup> année

N° 3

2020

## La nature juridique du Joint Statement

Dario HUG

*Dr en droit, Avocat et Chargé d'enseignement à l'Université de Neuchâtel*

Aymeric HÈCHE

*Doctorant à l'Université de Neuchâtel, Chargé d'enseignement à la He-Arc*

### Table des matières

Introduction . . . . .	230
I. Sources pour la qualification . . . . .	231
A. Droit international . . . . .	231
B. Droit constitutionnel . . . . .	231
II. Délimitations et distinctions . . . . .	232
A. Recension . . . . .	232
B. Qualification de l'acte . . . . .	233
1. Traité international . . . . .	233
2. Amendement d'un traité préexistant . . . . .	238
3. Accord ultérieur sur l'interprétation d'un traité préexistant . . . . .	239
4. Application de traités successifs . . . . .	241
5. Promesse ou déclaration unilatérale . . . . .	243
6. Conclusion intermédiaire . . . . .	245
III. Casuistique des autorités judiciaires suisses . . . . .	245
A. Joint Statement de 2013 conclu avec les Etats-Unis . . . . .	246
1. Autorité d'adoption . . . . .	248
2. Présence ou absence d'un processus d'adoption interne . . . . .	248
3. Création d'un engagement juridiquement contraignant . . . . .	249
4. Enseignements du cas américain . . . . .	250

### COMITÉ DE LA RDAF

Valérie DÉFAGO GAUDIN	Professeure à l'Université de Neuchâtel
Anne-Christine FAVRE	Professeure à l'Université de Lausanne
Christophe JORIS	Juge au Tribunal cantonal du canton du Valais
Pierre MOOR	Professeur honoraire de l'Université de Lausanne
Yves NOËL	Professeur à l'Université de Lausanne, avocat
Laurent PFEIFFER	Docteur en droit, avocat, Lausanne
Thierry TANQUEREL	Professeur honoraire à l'Université de Genève
Liliane SUBILIA-ROUGE	Greffière au Tribunal cantonal du canton de Vaud
Denis SULLIGER	Docteur en droit, avocat, Vevey

### CORRESPONDANTS

Yves NOËL	Professeur à l'Université de Lausanne, avocat
Xavier OBERSON	Professeur à l'Université de Genève, avocat
Annie ROCHAT PAUCHARD	Juge au Tribunal administratif fédéral

### RÉDACTION

Raphaël GANI	Rédacteur Juge au Tribunal administratif fédéral
Bastien VERREY	Rédacteur-adjoint, docteur en droit, notaire

Toute contribution est soumise à un comité de lecture

---

*La reproduction des articles n'est admise qu'avec l'assentiment de  
la rédaction avec indication exacte de la source*

---

Prix de l'abonnement annuel 2020 (6 numéros): Suisse Fr. 240.--  
Prix d'un numéro: Fr. 40.--

---

ÉDITEUR: Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal

COMPTE DE CHÈQUES POSTAUX: N° 10-9630-1 Lausanne

ADMINISTRATION, PUBLICITÉ ET IMPRESSION: PCL Presses Centrales SA  
Av. de Longemalle 9, case postale 137, 1020 Renens 1, tél. 021 317 51 51, fax 021 320 59 50

SERVICE DES ABONNEMENTS: Tél. 021 317 51 63, fax 021 317 51 76

SITE INTERNET: <http://www.rdaf.ch>

ISSN 2624-9251

B. Joint Statements de 2014 et 2016 conclus avec l'Inde .	251
C. Le défaut d'enregistrement international des Joint Statements . . . . .	252
IV. Analyse. . . . .	252
A. «Confirmation» d'un acte accompli sans autorisation (8 CVDT)? . . . . .	252
B. En fonction du processus d'adoption interne d'un traité et de sa publication . . . . .	253
C. L'absence d'assujettissement des Joint Statements au référendum . . . . .	256
Conclusion . . . . .	257

## Introduction

Cette contribution plonge ses racines dans différents arrêts du Tribunal administratif fédéral et du Tribunal fédéral. Le terme de «joint statement» (ci-après également: «JS») y apparaît dans un contexte d'assistance internationale en matière fiscale entre la Suisse, d'une part, et les Etats-Unis et l'Inde, d'autre part<sup>1</sup>.

Mais qu'est-ce qu'un JS?

Nous proposons d'esquisser quelques pistes de réflexion afin de répondre à cette interrogation. Ce qui doit être noté, en premier lieu, c'est qu'un JS s'inscrit dans un contexte international: il s'agit d'un «instrument» qui implique au moins deux Etats et qui, généralement, définit ou précise des modalités de collaboration entre ceux-ci.

La réflexion sera orientée sur les sources du droit, et, en particulier, les normes internationales et internes relatives aux traités (partie I). Au sein des multiples sources internationales, il s'agira d'identifier les plus aptes à décrire la réalité qui se cache derrière les JS (partie II). La partie III est dévolue à une présentation du traitement des JS par les autorités judiciaires suisses. Confrontés à cet «instrument juridique non identifié», les tribunaux ont, pour l'essentiel, dû procéder pragmatiquement. Le JS soulève, cela dit, de nombreuses questions qui n'ont pas toutes trouvées de réponses dans la jurisprudence suisse. La partie IV tente

<sup>1</sup> Cf. par ex. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5; A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 6.2.1.1.3; A-525/2017 du 27 janvier 2018 consid. 3.1; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.3; A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1; A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 5.1; A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 5.1.1; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.2; A3978/2016 du 10 octobre 2016 consid. 6.1.3; A-4695/2015 du 2 mars 2015 consid. 6.4.1.

d'identifier certaines questions restées en suspens, de fournir quelques réponses, et d'analyser le JS dans ses rapports avec l'ordre juridique suisse.

## I. Sources pour la qualification

### A. Droit international

Au niveau international, les règles en matière de traités consignés par écrit sont codifiées dans la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969<sup>2</sup> (ci-après: «CVDT»; art. 2 al. 1 let. a pour la définition du «traité» [RS 0.111]). En droit des traités, l'un des principes fondamentaux est que les Etats sont tenus de respecter leurs engagements internationaux et de les exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*; art. 26 CVDT). Le champ d'application des règles de la CVDT se limite aux traités conclus par écrit (art. 3 CVDT), bien que les règles de la CVDT puissent être appliquées aux traités oraux à titre de droit coutumier, ce que rappelle notre Haute Cour<sup>3</sup>.

### B. Droit constitutionnel

Au niveau constitutionnel, plusieurs règles mentionnent le droit international et les traités internationaux. A ce titre, on se limitera à rappeler que l'art. 5 al. 4 Cst. pose le principe de la primauté du droit international, que l'art. 54 al. 1 Cst. stipule que les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération et que l'art. 166 al. 2 Cst. prévoit l'approbation des traités internationaux par l'Assemblée fédérale, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la seule compétence du Conseil fédéral (comp. *infra* IV.B). Quant aux art. 140 et 141 Cst., ils précisent quels traités sont soumis au référendum facultatif<sup>4</sup> ou obligatoire.

<sup>2</sup> La Suisse y est partie depuis le 7 mai 1990. Ni les Etats-Unis, ni l'Inde, ni la France n'y sont parties. Néanmoins, la CVDT étant considérée comme une codification du droit coutumier en matière de traités, cette triple absence ne fait pas obstacle à la référence et à l'application à titre coutumier des règles prévues dans ladite Convention dans les relations entre la Suisse et ces Etats. P. REUTER, *Introduction au droit des traités*, Nouvelle édition [en ligne], Genève 2014 (<http://books.openedition.org/ihed/1748>) pp. 25-26, §75/62. Comp. ATAF 2010/7 consid. 3.6.1. et ATAF 2010/40 consid. 4.1.

<sup>3</sup> Arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.4.: «*Sollte dies nicht zutreffen, berührt gemäss Art. 3 VRK [CVDT] die mangelnde Schriftform eines Vertrages dessen Rechtsgültigkeit nicht, und sie hindert auch nicht die Anwendung der Garantien der VRK, die gewohnheitsrechtlich auch auf mündliche Verträge Anwendung finden*». Voir aussi la nbp précédente.

<sup>4</sup> Comp. ATF 143 II 136 consid. 5.3.3.

## II. Délimitations et distinctions

### A. Recension

La figure du JS est peu répandue en droit international public. Une recherche dans le répertoire des traités enregistrés auprès des Nations Unies ne renvoie qu'à 24 occurrences<sup>5</sup>. Les traductions rencontrées sont «déclaration commune»<sup>6</sup> ou «déclaration conjointe»<sup>7</sup>. Il est parfois précisé, dans le titre de l'instrument, que le JS constitue un accord international (comp. les réserves *infra* section II.B.1 en rapport avec le fait que la dénomination de l'instrument international n'est pas décisive)<sup>8</sup>. Quant au Guide suisse de la pratique en matière de traités, dans sa version la plus récente (2015), il mentionne le terme de «déclaration conjointe» (*Gemeinsame Erklärung*; *Dichiarazione comune*), en le traduisant par le terme anglais de *joint declaration*, tout en rappelant qu'il s'agit généralement d'une qualification réservée à des instruments peu solennels<sup>9</sup>.

En l'état<sup>10</sup>, plusieurs JS ont été conclus par la Suisse<sup>11</sup>. Notre contribution se consacre en priorité à ceux évoqués dans des décisions judiciaires fédérales. A cet égard, les JS suivants sont, en particulier, évoqués:

<sup>5</sup> <https://treaties.un.org/>, onglets «Registration and Publication», «UN Treaty Series», «Title search». Les Etats-Unis semblent largement en tête de ce bref survol des traités utilisant l'expression «joint statement». De plus, les JS sont majoritairement des traités bilatéraux conclus par des chefs de gouvernements, ministres des affaires étrangères ou ambassadeurs. Les JS possèdent un caractère éminemment exécutif et ponctuel, la seule signature – sans consultation interne – paraît généralement suffire à leur mise en vigueur.

<sup>6</sup> <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201152/volume-1152-I-18137-French.pdf> Déclaration commune entre les Etats-Unis d'Amérique et la Corée du Sud du 31 décembre 1977, *Recueil des traités des Nations Unies*, vol. 1152, 1979, p. 62.

<sup>7</sup> <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201556/volume-1556-I-27055-French.pdf> Déclaration conjointe entre les Etats-Unis d'Amérique et l'Égypte du 4 février 1982, *Recueil des traités des Nations Unies*, vol. 1556, 1990, p. 330.

<sup>8</sup> <https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201006/volume-1006-I-14746-English.pdf> Joint Statement constituting an agreement between the United States of America and Israel relating to economic cooperation, 13 mai 1975, *Recueil des traités des Nations Unies*, vol. 1006, 1976, p. 154.

<sup>9</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, Annexe A, p. 45 et p. 6, §17. La version anglaise du Guide suit la même traduction. (accédé le 8 novembre 2019 < <https://www.dfae.admin.ch/eda/fr/dfae/dfae/publikationen.html/publikationen/fr/eda/voelkerrecht/Praxisleitfaden-Voelkerrechtliche-Vertraege.html> >).

<sup>10</sup> Au 4 mars 2020.

<sup>11</sup> Il faut ajouter le JS conclu avec les Etats membres de l'UE du 14 octobre 2014 sur des questions fiscales (<https://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36882.pdf>) et celui du 25 avril 2011 avec la Chine concernant la coopération scientifique ([https://www.sinoptic.ch/textes/accords/2011/20110425\\_Joint.Statement.SSSTC-en.pdf](https://www.sinoptic.ch/textes/accords/2011/20110425_Joint.Statement.SSSTC-en.pdf)).

- Celui du 29 août 2013 avec les Etats-Unis<sup>12</sup>, dans le cadre plus large du règlement du différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis (ci-après: «JS CH-US»)<sup>13</sup>;
- Celui du 15 octobre 2014 avec l'Inde (ci-après: «JS CH-IN 2014»)<sup>14</sup>, en lien avec la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après: CDI CH-IN; RS 0.672.942.31)<sup>15</sup>;
- Celui du 15 juin 2016, également avec l'Inde (ci-après: «JS CH-IN 2016»)<sup>16</sup>, toujours en lien avec la CDI CH-IN<sup>17</sup>.

Ultérieurement, deux autres JS, qui n'ont, à notre connaissance<sup>18</sup>, pas donné lieu à des litiges devant les tribunaux suisses, ont également été conclus avec l'Inde:

- Le 22 novembre 2016, une «*Joint Declaration*» sur l'échange automatique de renseignement en matière fiscale<sup>19</sup>.
- Le 1<sup>er</sup> septembre 2017, sur des questions fiscales et de coopération<sup>20</sup>.

Nous commencerons par examiner la qualification d'un JS du point de vue du droit international (B). Nous nous attarderons ensuite sur la casuistique des autorités judiciaires suisses (III), puis, dans le cadre d'une analyse (IV) nous passerons en revue les questions soulevées en droit suisse par cette forme d'acte international.

### B. Qualification de l'acte

#### 1. Traité international

La nature juridique d'un JS – comme accord international *ex novo*, comme amendement d'un traité préexistant, ou encore en tant qu'activité interprétative se greffant sur un accord préalable – ne dépend pas

<sup>12</sup> Seule la version anglaise originale fait foi au sens de l'art. 33 CVDT (RS 0.111): <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/31815.pdf>. Pour la traduction française inofficielle: <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/31814.pdf>. Sur la question de la version linguistique faisant foi, voir aussi l'art. 15 al. 3 de la Loi sur les publications (RS 170.512).

<sup>13</sup> Par ex. arrêt du TF 4A\_390/2017 du 23 novembre 2017 consid. A.d.

<sup>14</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>.

<sup>15</sup> Par ex. arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018.

<sup>16</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>.

<sup>17</sup> Par ex. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5; A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 6.2.1.1.3; A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 3.1.1; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.3; A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 6.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.2.

<sup>18</sup> Au 4 mars 2020.

<sup>19</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/46216.pdf>.

<sup>20</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/49507.pdf>.

du titre du document dans lequel il est consigné<sup>21</sup>. En droit international public, la règle est l'autonomie de la qualification<sup>22</sup>: un JS constitue un *traité* notamment s'il prévoit des droits et obligations entre Etats<sup>23</sup>. Ce qui est primordial est de savoir si les parties entendaient conférer ou non à leur entente un caractère juridiquement contraignant, ce qui se déduit du contenu de l'acte considéré<sup>24</sup>.

Mais où tracer la ligne de partage entre un engagement juridiquement contraignant *versus* de simples déclarations politiques?<sup>25</sup> L'interrogation est centrale; en cas d'inexécution, le premier peut engager la responsabilité juridique internationale de l'Etat, alors que les secondes ont uniquement une portée politique<sup>26</sup>.

Dans une affaire opposant Qatar à Bahreïn, la Cour internationale de Justice (ci-après: «CIJ») fut appelée à déterminer si un «procès-verbal» de 1990 constituait un accord international obligeant les parties<sup>27</sup>. A l'appui de son analyse, la CIJ fit appel à deux critères principaux dans le but de déterminer si des droits et obligations avaient bien été prévus. Ces deux critères sont (i) le texte lui-même<sup>28</sup> et (ii) les circonstances de sa rédaction<sup>29</sup>. De manière subsidiaire, la conduite des Etats ultérieurement à «l'adoption» du texte pouvait être prise en compte<sup>30</sup>.

<sup>21</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 4, §6.

<sup>22</sup> Art. 2 al. 1 lit. a CVDT (RS 0.111): «L'expression 'traité' s'entend d'un accord international conclu par écrit entre Etat et régi par le droit international, qu'il soit consigné dans un instrument unique ou dans deux ou plusieurs instruments connexes et quelle que soit sa dénomination particulière» [nos italiques]. Le droit international public fait en cela écho aux droit nationaux (comp. art. 18 al. 1 CO).

<sup>23</sup> Entre autres critères de définitions: «Le traité est l'expression de volontés concordantes, émanant de sujets de droit dotés de la capacité requise, en vue de produire des effets juridiques régis par le droit international» (P.-M. DUPUY, *Droit international public*, 9<sup>e</sup> éd., Paris 2009, p. 283, §236).

<sup>24</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 4, §6; p. 6, §19 et p. 7, §22.

<sup>25</sup> P. REUTER, *Introduction au droit des traités*, Nouvelle édition [en ligne], Genève 2014 (<http://books.openedition.org/iheid/1748>) p. 29, §74/90: «un traité peut avoir d'autres effets juridiques que de créer ou modifier une 'norme'. Ensuite si des effets juridiques d'un traité peuvent en effet dans certains cas être très réduits, il est difficile d'imaginer qu'un traité n'implique aucun effet juridique de quelque nature que ce soit [...]».

<sup>26</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 6, §18.

<sup>27</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ 1994*, p. 120, §22 et p. 126.

<sup>28</sup> Sur l'utilité des «marqueurs linguistiques» cf. H. THIRLWAY, *The Sources of International Law*, Oxford 2014, p. 207 et J. D'ASPREMONT, *Formalism and the Sources of International Law*, Oxford 2013, 322p. (not. pp. 185-191).

<sup>29</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ 1994*, p. 121, §23.

<sup>30</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ 1994*, p. 122, §§28-29.

Pour qu'il y ait conclusion d'un traité, les termes employés doivent dénoter l'intention de s'engager juridiquement. Cette condition est satisfaite si le texte fait état de ce que les parties ont «décidé»<sup>31</sup> ou «convenu», s'il contient un rappel des obligations précédemment conclues, les points sur lesquels un accord a été trouvé, ou encore la détermination d'une marche à suivre pour le futur<sup>32</sup>.

Les circonstances entourant la rédaction du texte permettent également de confirmer ou d'infirmer la conclusion obtenue *prima facie* sur la seule base des termes employés.

Dans une affaire plus ancienne opposant la Grèce à la Turquie, nonobstant des formulations fortement connotées adoptées dans le communiqué conjoint (soit les expressions «décidés» et «doivent être résolus»), les circonstances étaient en revanche de nature à nier un engagement juridique<sup>33</sup>. L'historique des négociations entourant le communiqué conjoint contredisait, en l'occurrence, la possibilité de déduire la création d'obligations juridiques: «Replacés dans ce contexte, les termes du communiqué ne paraissent pas, selon la Cour, traduire un changement de position du Gouvernement de la Turquie [...]»<sup>34</sup>.

Subsidiairement au texte et aux circonstances, la conduite des parties ultérieure<sup>35</sup> à l'adoption du document litigieux peut être utilisée à titre probatoire afin d'établir la création d'un engagement juridique<sup>36</sup>. Cette conduite peut, par exemple, se manifester par des communiqués

<sup>31</sup> *Affaire du plateau continental de la Mer Egée (Grèce c. Turquie)*, Arrêt du 19 décembre 1978, *Rec. CIJ 1978*, p. 40, §98.

<sup>32</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ 1994*, p. 121, §24-25.

<sup>33</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ 1994*, p. 41-44, §100-108.

<sup>34</sup> *Affaire du plateau continental de la Mer Egée (Grèce c. Turquie)*, Arrêt du 19 décembre 1978, *Rec. CIJ 1978*, p. 44, §105, nos italiques.

<sup>35</sup> A noter qu'en droit suisse des contrats, en présence d'un litige interprétatif, le comportement subséquent des parties est pertinent du point de vue de l'interprétation dite subjective selon la volonté des parties, mais pas dans le contexte – subsidiaire – de l'interprétation dite objective selon le principe de confiance, BK OR-MÜLLER, art. 18 N 163 ss. Comp. en rapport avec les circonstances postérieures à la conclusion du contrat, du point de vue de la finalité du contrat de consommation, D. HUG, La formation du contrat de consommation, thèse, Neuchâtel 2019, N 627 ss.

<sup>36</sup> Il ne peut pas s'agir de pratique subséquente au sens de l'art. 31 al. 3 lit. b CVDT car l'enjeu n'est pas d'interpréter un traité préexistant mais d'établir l'existence ou non d'un traité. L'art. 31 al. 3 lit. b ne peut avoir pour effet de transformer un simple texte en traité. En revanche, la pratique des parties peut permettre de déterminer si elles ont souscrit à des engagements juridiques. Il s'agit alors d'utiliser la pratique comme *moyen complémentaire d'interprétation* (art. 32 CVDT), par exemple aux fins d'établir si les parties ont utilisé le terme de «décidés» ou «d'obligations» comme impliquant des obligations juridiques (cf. art. 31 al. 4 CVDT). Commission du droit international, «Projet de conclusions sur les accords et la pratique ultérieurs dans le contexte de l'interprétation des traités et commentaires y relatifs», *Annuaire de la Commission du droit international*, 2018, vol. II(2), Conclusion 9, §3, p. 74

conjoint ultérieurs ou par la prise de positions (concordantes ou divergentes) des Etats sur la nature du document litigieux<sup>37</sup>. La CIJ ne considère en revanche pas que le défaut d'enregistrement international d'un traité (sur le défaut d'enregistrement des JS, comp. *infra* III.C.) implique, en tant que conduite ultérieure d'un Etat, que ce dernier considère que le texte n'est pas constitutif d'un engagement juridique<sup>38</sup>.

La volonté des Etats de conclure un accord international ou de se limiter à consigner par écrit des intentions politiques sans productions d'effets de droit n'est pas pertinente:

«Bahreïn fait cependant valoir que les signataires du procès-verbal n'ont jamais eu l'intention de conclure un accord de cette nature [i.e.: un accord de nature juridique plutôt que politique]. [...] La Cour n'estime pas nécessaire de s'interroger sur ce qu'ont pu être les intentions du ministre des affaires étrangères de Bahreïn, comme d'ailleurs celles du ministre des affaires étrangères de Qatar. En effet, les deux ministres ont signé un texte consignait des engagements acceptés par leurs gouvernements, et dont certains devaient recevoir immédiatement application.»<sup>39</sup>

La volonté ou intention pertinente est celle de souscrire à un engagement juridique (ou «*negotium*», le contenu de l'accord). C'est de cette intention que peut être issu, par voie de conséquence, un traité international (ou «*instrumentum*», c'est-à-dire la forme extérieure revêtue par le «*negotium*») <sup>40</sup>. La rencontre de volontés concordantes est nécessaire pour la production d'effets juridiques, la résultante de cette volonté sera la qualification de «traité» en cas de souscription d'un engagement juridique<sup>41</sup>.

<sup>37</sup> *Affaire du plateau continental de la Mer Egée (Grèce c. Turquie)*, Arrêt du 19 décembre 1978, *Rec. CIJ* 1978, p. 44, §104-106.

<sup>38</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ* 1994, p. 122, §28-29. Cf. art. 102 de la Charte des Nations Unies (RS 0.120) et art. 80 CVDT (RS 0.111). L'art. 102 permet, en plus des traités, d'enregistrer les déclarations unilatérales et les instruments modifiant les traités (ONU, *Treaty Handbook*, New-York 2012, p. 33-34, §5.5).

<sup>39</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ* 1994, p. 121-122, §§26-27, nos italiques.

<sup>40</sup> Sur la distinction entre *negotium* et *instrumentum*: J.-P. JACQUÉ, «Acte et norme en droit international public», *Recueil des Cours de l'Académie de la Haye*, vol. 227, 1991-II, p. 375. Par abus de langage, le terme «traité» recouvre à la fois le contenu et le contenant.

<sup>41</sup> «Le traité est l'expression de volontés concordantes, émanant de sujets de droit dotés de la capacité requise, en vue de produire des effets juridiques régis par le droit international» [nos italiques] (P.-M. DUPUY, *Droit international public*, 9<sup>e</sup> éd., Paris 2009, p. 283, §236).

La CIJ – en accord avec l'art. 46 CVDT – ne considère pas que la méconnaissance des règles nationales (et en particulier constitutionnelles) sur l'adoption des traités indiquerait l'absence de volonté de créer un engagement juridique (comp. *infra* IV.B)<sup>42</sup>; il s'agit en quelque sorte de protéger la bonne foi et la confiance de l'Etat en la capacité «objective» de s'engager de son partenaire<sup>43</sup>.

En dépit de la règle claire de l'art. 2 al.1 let. a CVDT («L'expression < traité > s'entend d'un accord international [...] quelle que soit sa dénomination particulière»), le choix du terme «joint statement» plutôt que «pacte», «traité», ou «convention» peut jouer un rôle dans l'interprétation du texte<sup>44</sup>. L'intitulé de l'acte peut donc constituer – certes à titre subsidiaire – un élément d'interprétation de l'intention, le cas échéant de se lier, des parties<sup>45</sup>. Le titre choisi indique dans ce contexte la «solennté» avec laquelle le traité est conclu, l'importance qu'il représente pour les Etats<sup>46</sup>. A cet égard, le JS (ou déclaration conjointe) se place plutôt au bas de la hiérarchie. Il précède néanmoins l'avenant, le protocole d'accord<sup>47</sup> et l'amendement<sup>48</sup>.

De plus, un traité n'a pas besoin d'être consigné dans un document unique<sup>49</sup>: «L'expression < traité > s'entend d'un accord international [...] qu'il soit consigné dans un instrument unique ou dans deux ou plusieurs instruments connexes»<sup>50</sup>. Un considérant du Tribunal fédéral suggère que le JS CH-US pourrait faire partie de l'accord en vue de mettre fin au différend fiscal:

«Le 29 août 2013, le Conseil fédéral et le DoJ ont trouvé un accord visant à mettre un terme au différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis. Trois documents servent à concrétiser cet accord: la déclara-

<sup>42</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ* 1994, p. 122, §28-29.

<sup>43</sup> R. KOLB, «Note sur un problème particulier de "ratification imparfaite" (article 46 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969)», *RSDIE*, 2011, p. 429 ss.

<sup>44</sup> Un «joint statement» étant tout aussi contraignant qu'un «pacte» ou qu'une «convention».

<sup>45</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3e éd., Berne 2015, p. 5, §6 ss et p. 7, §22.

<sup>46</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3e éd., Berne 2015, Annexe A, p. 45.

<sup>47</sup> La Suisse a privilégié la conclusion de «protocoles d'accord» lorsqu'elle a modifié des CDI (comme le démontre un simple survol de la liste des traités d'imposition: <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/0.67.html#0.67>).

<sup>48</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3e éd., Berne 2015, Annexe A, p. 45.

<sup>49</sup> K. SCHMALENBACH, «Article 2», in: O. DÖRR / K. SCHMALENBACH (éds), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Berlin 2012, p. 35, §22.

<sup>50</sup> Art. 2 al 1 lit. a CVDT (RS 0.111), nos italiques. Dans le vocabulaire de la CVDT le terme «accord», qui désigne la rencontre de volontés concordantes, est plus large que le terme traité (voir les arts 31 et 39 CVDT). M. E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden 2009, p. 77, §6-7.

tion commune (*Joint Statement*) du Conseil fédéral (Département fédéral des finances) et du DoJ, le programme volontaire américain (*Program for Swiss banks*), ainsi que l'autorisation modèle du Conseil fédéral du 3 juillet 2013.»<sup>51</sup>

Cette hypothèse est évoquée *infra* (section III.A). Parallèlement au JS en tant que traité, les autres hypothèses sont qu'il pourrait *amender* un traité précédent (2), constituer un *accord* ultérieur au sujet de l'interprétation d'un traité précédent (3), entrer en conflit avec un traité précédent portant sur la même matière (4) ou, subsidiairement, constituer une *promesse* unilatérale (5).

## 2. Amendement d'un traité préexistant

L'art. 39 CVDT prévoit qu'«un traité peut être amendé par accord entre les parties [...]». Un amendement se greffe au traité préexistant et le *modifie*<sup>52</sup>, le respect du parallélisme des formes n'étant pas nécessaire à l'amendement d'un traité<sup>53</sup>. En cas de procédure d'amendement prévue dans le traité, celle-ci prime l'art. 39 CVDT<sup>54</sup>.

Le Guide suisse de la pratique en matière de traités internationaux relève que le terme «amendement» (*Änderung, Emendamento, Amendment*) est employé pour désigner un instrument complémentaire ou de rang secondaire<sup>55</sup>. L'amendement peut prendre la forme d'un échange de lettres ou de notes<sup>56</sup>. Sous réserve d'une compétence du Conseil fédéral, c'est en principe l'Assemblée fédérale qui l'approuve (art. 166 al. 2 Cst.; comp. *Infra* IV.B.)<sup>57</sup>.

Par hypothèse, l'effet du JS CH-US pourrait être celui d'amender la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.933.61; ci-après: CDI CH-US). Le § 4 du JS CH-US<sup>58</sup> précise:

<sup>51</sup> Arrêt du TF 4A\_390/2017 du 23 novembre 2017 consid. A.d., nos italiques.

<sup>52</sup> M. E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden 2009, p. 511, §3.

<sup>53</sup> M. E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden 2009, p. 513, §7.

<sup>54</sup> Ni la CDI CH-USA (RS 0.672.933.61), ni la CDI CH-IN (RS 0.672.942.31) ne prévoient une procédure d'amendement.

<sup>55</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 6.

<sup>56</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 43.

<sup>57</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 25.

<sup>58</sup> Le JS CH-US date du 29 août 2013, il a été conclu après la signature du Protocole de modification du 23 septembre 2009, mais avant l'entrée en vigueur de ce dernier le 20 septembre 2019. RO 2019 3145; FF 2010 217. En rapport avec l'art. 26 CDI CH-US, cf. les modifications apportées par les arts 3 et 4 du Protocole.

«Switzerland intends to process treaty requests according to the Convention between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income, signed at Washington on October 2, 1996 [...] and intends to do so on an expedited basis, including by providing additional personnel and the other necessary resources to process the requests.»<sup>59</sup>

Les JS CH-IN 2014 et CH-IN 2016 se réfèrent tous deux à la CDI CH-IN<sup>60</sup> et à la collaboration entre les autorités des deux Etats, dans le but de traiter rapidement et efficacement des demandes d'entraide fiscale<sup>61</sup>. Ils pourraient donc a priori être considérés comme des amendements à la CDI CH-IN.

L'hypothèse des JS amendant les CDI se heurte toutefois à des écueils: au niveau formel, tant la CDI CH-US que la CDI CH-IN ont été amendées à de nombreuses reprises par des protocoles, des protocoles d'accord ou des accords amiables qui figurent en tant que tels dans le recueil officiel. D'autre part, il est contestable que les JS aient pour effet de modifier les CDI préexistantes (les JS ne créent pas de nouvelles obligations, ils apportent plutôt des précisions sur la manière d'exécuter des obligations préexistantes). Finalement, les JS CH-IN 2014 et JS CH-IN 2016 mentionnaient certes la CDI CH-IN, mais sans pour autant en faire le point focal du document. Le véritable enjeu semble bien plus être le respect d'un «standard international» en matière d'échange de renseignements par les partenaires.

## 3. Accord ultérieur sur l'interprétation d'un traité préexistant

La pratique ultérieure des Etats parties à un traité est une règle générale d'interprétation (art. 31 al. 3 CVDT)<sup>62</sup>. La possibilité réservée aux Etats de trouver un accord ultérieur sur l'interprétation est prévue à l'art. 31 al. 3 let. a CVDT:

«Il sera tenu compte, en même temps que du contexte:

a) De tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions; [...]

Par hypothèse, les CDI constitueraient les traités préexistants et les JS seraient des accords ultérieurs relatifs à l'interprétation.

<sup>59</sup> <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/31815.pdf>. L'art. 26 CDI CH-US prévoyant la procédure d'échange de renseignements serait spécialement concerné par l'amendement.

<sup>60</sup> RS 0.672.942.31.

<sup>61</sup> Cf. les §§2 des JS CH-IN 2014 et 2016 (<https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/36918.pdf>; <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/44446.pdf>).

<sup>62</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 44.

Pour qu'un accord corresponde à la définition de l'art. 31 al. 3 let. a CVDT, il doit être postérieur à la *conclusion* du traité<sup>63</sup> et de même rang que celui-ci<sup>64</sup>. La limite externe d'un tel accord – souvent difficile à établir en pratique – est qu'il doit se cantonner à l'interprétation; une *modification* du traité ne peut pas résulter d'un accord ultérieur au sens de l'art. 31 CVDT<sup>65</sup>.

L'effet d'un tel accord mis par écrit, qui n'a pas besoin de respecter les formalités plus lourdes propres aux traités, est de préciser la manière d'exécuter les obligations ou d'arrêter un consensus sur le sens des termes du traité. Dans le cas du JS CH-US, le § 4 pourrait être considéré comme un tel accord, vu qu'il précise que la CDI CH-US sera utilisée aux fins de la mise en œuvre du programme pour les banques suisses<sup>66</sup>. De la même manière, les §§2 respectifs des JS CH-IN 2014 et 2016 se réfèrent à la CDI pertinente et à la manière et la célérité avec laquelle les requêtes seront traitées<sup>67</sup>, ainsi qu'à la problématique des données obtenues en violation du droit suisse (les «données volées»)<sup>68</sup>. Dans cette optique, ce seraient seulement certaines *parties* de ces trois JS qui constitueraient des accords sur l'interprétation – hypothèse parfaitement envisageable vu que ce type d'accord répond à des exigences formelles moindres qu'un traité conclu en bonne et due forme.

<sup>63</sup> On signale le cas de l'accord oral entre la France et la Suisse relatif aux données volées (ou «données Falciani») du 27 janvier 2010. Cet accord, intervenu avant l'entrée en vigueur d'un avenant à une convention en matière fiscale, mais après la conclusion de cet avenant, guide l'interprétation à donner à la Convention telle que modifiée par l'avenant. Cet accord oral correspondrait à l'art. 31 al. 3 let. a CVDT. Voir: <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-31623.html> (communiqué du 12 février 2010 – La Suisse et la France ont clarifié les questions fiscales restées ouvertes); art. 3 de l'Arrêté fédéral portant approbation d'un nouvel avenant à la Convention entre la Suisse et la France contre les doubles impositions (RS 672.934.9). Au niveau de la jurisprudence fédérale, seul l'ATF 143 II 202 consid. 7 paraît évoquer cet Arrêté fédéral d'approbation.

<sup>64</sup> O. DÖRR, «Article 31», in: O. DÖRR / K. SCHMALENBACH (éds), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Berlin 2012, p. 553, §73. Un texte qui se subordonnerait au traité ne constituerait pas un accord ultérieur sur l'interprétation, l'accord ultérieur au sens de l'art. 31 al. 3 let. a CVDT prolonge et précise le traité qu'il interprète.

<sup>65</sup> Sur ce sujet: G. DISTEFANO, «La pratique subséquente des États parties à un traité», *Annuaire français de droit international*, vol. 40, 1994, pp. 54-70; I. BUGA, *Modification of Treaties by Subsequent Practice*, Oxford 2018, pp. 107-194.

<sup>66</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/31815.pdf>, le «*Programm for Swiss Banks*».

<sup>67</sup> JS CH-IN 2014: «[t]he Swiss competent authority will provide the Indian side with the requested information in a time-bound manner [...]»; JS CH-IN 2016: «[t]o ensure that the requests are dealt with quickly and efficiently [...]». Cf. resp. <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf> et <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>.

<sup>68</sup> JS CH-IN 2014: «*State Secretary de Watteville indicated that Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss government considers as data obtained in breach of Swiss law*» et JS CH-IN 2016: «*Revenue Secretary Adhia, while reaffirming India's position that Switzerland should share information in all cases in accordance with its treaty obligations, noted the progress made in a number of Indian requests based on investigations carried out independently of the <stolen data>*».

La voie du JS en tant qu'accord sur l'interprétation permet de pallier certaines difficultés: n'étant pas un traité au sens de l'art. 2 al. 1 let. a CVDT, la Suisse n'a pas besoin, pour le «conclure», de respecter les procédures constitutionnelles et légales habituelles<sup>69</sup>, la publication au RS n'est pas non plus nécessaire<sup>70</sup>, pas plus que l'enregistrement auprès des Nations Unies<sup>71</sup>. Sur la base du Guide de la pratique en matière de traité publié sous les auspices du Département fédéral des affaires étrangères (ci-après: «DFAE»), il semble aussi que les JS n'aient pas été conçus comme des traités. Entre autres indicateurs employés afin de différencier un instrument conventionnel d'un texte non contraignant, des termes comme «intention», «souhaiter», l'absence de clauses finales (dispositions sur l'entrée en vigueur, la dénonciation, etc.), une structure par paragraphes plutôt que sous forme d'articles et la signature finale (à la place de «fait à») seraient à interpréter comme une absence de force contraignante du texte<sup>72</sup>. La qualification d'un texte comme traité international ou non relève des règles du droit international et de l'interprétation émise par les États<sup>73</sup>: c'est à ce dernier titre que le Guide de la pratique suisse du DFAE est pertinent<sup>74</sup>.

#### 4. Application de traités successifs

L'enjeu de l'art. 30 CVDT est de déterminer l'ordre de préséance entre un traité antérieur (par ex. la CDI CH-US) et un traité successif (par ex. le JS CH-US) portant sur la même matière<sup>75</sup>. Les alinéas pertinents de cette disposition sont libellés ainsi:

«2. Lorsqu'un traité précise qu'il est subordonné à un traité antérieur ou postérieur ou qu'il ne doit pas être considéré comme incompatible avec cet autre traité, les dispositions de celui-ci l'emportent.

<sup>69</sup> Selon le type de traité: art. 166 al. 2 Cst. (RS 101), arts 7a et 48 de la Loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA, RS 172.010). Sur la question du «déficit démocratique» soulevée par l'art. 31 CVDT, cf. Georg NOLTE (éd.), *Treaties and Subsequent Practice*, Oxford 2013, chapitres 13 à 15.

<sup>70</sup> Art. 3 Loi sur les publications officielles (LPubl, RS 170.512). La publication n'est d'ailleurs pas nécessaire pour certains traités internationaux: art. 2 OPubl (RS 170.512.1).

<sup>71</sup> Cf. art. 102 Charte des Nations Unies (RS 0.120) et art. 80 CVDT (RS 0.111).

<sup>72</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3e éd., Berne 2015, pp. 6-7, §§18-22 et Annexe B, p. 46.

<sup>73</sup> G. ABI-SAAB, «'Interprétation' et 'Auto-Interprétation' en droit international», in: G. ABI-SAAB, *Le développement du droit international*, Paris 2013, pp. 214-220.

<sup>74</sup> Les «marqueurs» énumérés dans le Guide (pp. 6-7 et 46) n'ont pas d'effet *constitutif* sur la qualification ou non de traité, mais ils peuvent être pris en compte afin de déterminer si la Suisse désire créer des droits et obligations en vertu du JS. De même, la Suisse pourrait invoquer que selon sa pratique, telle qu'elle est mise en évidence par le Guide de 2015, elle n'entendait pas créer d'obligations en souscrivant à un JS.

<sup>75</sup> Comp. ATAF 2010/7 consid. 3.4 et 3.7.10.

3. Lorsque toutes les parties au traité antérieur sont également parties au traité postérieur, sans que le traité antérieur ait pris fin ou que son application ait été suspendue en vertu de l'article 59, le traité antérieur ne s'applique que dans la mesure où ses dispositions sont compatibles avec celles du traité postérieur.»

Conformément à la toute-puissance du consentement, la priorité est donnée à la solution prévue par les parties. Celles-ci peuvent choisir de faire primer le traité antérieur ou postérieur (art. 30 al. 2 CVDT)<sup>76</sup>. En cas de silence des parties, l'application du traité antérieur est cantonnée aux dispositions qui ne contredisent par le traité successif (art. 30 al. 3 CVDT).

Les règles consacrées par l'art. 30 CVDT entrent en jeu en cas d'*incompatibilité* entre les deux traités. Une incompatibilité survient s'il est impossible d'appliquer simultanément les deux traités sans violer les dispositions d'un des traités<sup>77</sup>. Ce n'est bien souvent que quand le traité doit être appliqué – et interprété – que les incompatibilités se font jour<sup>78</sup>.

A quelle catégorie (al. 2 ou 3 de l'art. 30 CVDT) pourraient appartenir la CDI CH-US et le JS CH-US?

L'art. 28 al.1 let. b CDI CH-US prévoit un régime en deux temps: «*La présente Convention ne limite d'aucune manière les abattements, exonérations, déductions, crédits ou autres allègements qui sont ou seront accordés [...] par un autre accord conclu entre les États contractants*»<sup>79</sup>. En cas de divergence, l'art. 28 al. 2 s'applique. En substance, cet alinéa prévoit que les procédures de la CDI CH-US ont la priorité sur celle d'un traité ultérieur. Cette solution est reprise dans le § 4 du JS CH-US, puisque la Suisse y indique que les demandes d'entraides seront traitées en conformité avec la procédure prévue dans la CDI CH-US<sup>80</sup>. Une règle *explicite* de conflit qui accorde la priorité<sup>81</sup> à la CDI préexistante est donc prévue, conformément à l'art. 30 al. 2 CVDT.

<sup>76</sup> Pour un exemple de conflit de normes expressément mentionné: art. 7a de l'Accord entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements de l'IRS (RS 0.672.933.612) et le message y relatif: FF 2010 2693, p. 2713, §6.3.

<sup>77</sup> K. ODENDAHL, «Article 30», in: O. DÖRR / K. SCHMALENBACH (éds), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Berlin 2012, p. 511, §13.

<sup>78</sup> R. KOLB, *The Law of Treaties*, Cheltenham 2017, p. 183.

<sup>79</sup> RS 0.672.933.61.

<sup>80</sup> Et du protocole signé le 23 septembre 2009 dès son entrée en force, survenue le 20 septembre 2019 (RS 0.672.933.611).

<sup>81</sup> En tout cas en ce qui concerne les demandes d'entraide. Une règle de conflit peut être *partielle* ou *intégrale* selon qu'elle concerne une partie ou l'ensemble d'un traité.

Dans le cas de l'Inde, nous arrivons à la conclusion inverse: aucune règle de conflit ne ressort clairement des textes de la CDI CH-IN et des JS CH-IN. Il en découle que l'art. 30 al. 3 CVDT trouverait application. Si une incompatibilité était constatée entre ces instruments, les JS CH-IN auraient la priorité.

### 5. *Promesse ou déclaration unilatérale*

On évoquera encore la promesse ou déclaration unilatérale, avant d'exposer l'appréciation jurisprudentielle suisse quant à la nature des JS (*infra*, III.A et B).

Une promesse est un acte juridique unilatéral par lequel un Etat s'oblige ou crée des droits en faveur d'un ou d'autres Etats<sup>82</sup>. Faute de manifestation concordante de volonté, il ne s'agit pas d'un traité<sup>83</sup>. Toutefois, comme le rappelle notre Haute Cour, en référence à la jurisprudence de la Cour internationale de Justice<sup>84</sup>, une déclaration unilatérale concernant une situation de droit ou de fait peut, le cas échéant, générer des obligations juridiques pour leur auteur en vertu du principe de bonne foi<sup>85</sup>.

Selon la Commission du droit international des Nations Unies, un «*objet clair et précis*» doit être identifiée dans la déclaration unilatérale afin que celle-ci engage l'Etat qui en est l'auteur<sup>86</sup>. Bien que lourde de conséquence(s)<sup>87</sup>, la ligne de partage entre acte unilatéral et bilatéral n'est pas toujours claire. Au niveau de la compétence interne suisse, la confection d'actes unilatéraux doit quoi qu'il en soit respecter les mêmes procédures que celles propres aux traités internationaux<sup>88</sup>.

<sup>82</sup> P.-M. DUPUY, *Droit international public*, 9<sup>e</sup> éd., Paris 2009, p. 367, §346.

<sup>83</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 7, § 23.

<sup>84</sup> *Affaire des Essais nucléaires (Nouvelle-Zélande c. France)*, Arrêt du 20 décembre 1974, *Rec. C.I.J.* 1974, p. 268 § 46.

<sup>85</sup> ATF 143 II 224 consid. 6.3.

<sup>86</sup> Commission du droit international, *Principes directeurs applicables aux déclarations unilatérales des Etats susceptibles de créer des obligations juridiques et commentaires y relatifs*, *Annuaire de la Commission du droit international*, 2006, vol. II(2), principe n° 7, p. 396.

<sup>87</sup> Application du régime du droit des traités ou du corps de règle – relativement peu développé – des promesses unilatérales. Sur cette distinction: P. SAGANEK, *Unilateral Acts of States in Public International Law*, Brill 2016, p. 380 et pp. 421-426.

<sup>88</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 7, § 24.

A priori, le JS CH-US relève plutôt d'une logique de réciprocité et, partant, ne peut pas être considéré comme un acte unilatéral<sup>89</sup>. Concernant les JS CH-IN 2014 et CH-IN 2016, la situation est similaire: les deux Etats réitèrent des obligations préexistantes et indiquent la manière dont ils vont coopérer, avec certes un accent sur la célérité dont les autorités fiscales suisses doivent faire preuve dans le traitement des demandes indiennes. La qualification de promesse semble donc compromise.

Cela étant, on note tout de même que, dans le JS CH-IN 2014, le Secrétaire d'Etat M. DE WATTEVILLE indiquait que «[...] *Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss government considers as data obtained in breach of Swiss law*»<sup>90</sup>. Dans le JS CH-IN 2016, son homologue indien, M. Das, indiquait «*On the issue of requests based on what Switzerland considers as data obtained in breach of Swiss law, Revenue Secretary Adhia, while reaffirming India's position that Switzerland should share information in all cases in accordance with its treaty obligations, noted the progress made in a number of Indian requests based on investigations carried out independently of the < stolen data >*»<sup>91</sup>. De même, quelques lignes plus haut, le JS CH-IN 2014 retient que «[...] *both sides acknowledged the progress achieved in the bilateral cooperation between the two countries while noting there were still ongoing discussions on certain issues*».

Au vu de ces éléments, il paraît donc difficile d'affirmer avec une certitude totale, en tout cas pour le JS CH-IN 2014, qu'il y aurait également une logique de réciprocité en tous points – ou à tout le moins une entente absolue – sur la question de l'admissibilité des demandes d'assistance administrative indiennes adressées à la Suisse formulées sur la base d'informations n'étant pas indépendantes de données volées. Sur ces questions, la réciprocité pourrait donc uniquement porter sur le fait que «*As a matter of principle, the Revenue Secretary and State Secretary decided that the competent authorities of the two countries should continue their regular consultations to come up with effective and pragmatic solutions agreeable to both sides in accordance with*

<sup>89</sup> Tant les Etats-Unis que la Suisse énumèrent le comportement auquel ils souscrivent ou qu'ils vont continuer d'adopter. Le «[r]appel d'obligations passées [...]» suffit à constituer un traité (*Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, Rec. CIJ 1994, p. 121, 25). Comp. arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.3 qui évoque la question d'un engagement unilatéral juridiquement contraignant en rapport avec l'examen du JS CH-US.

<sup>90</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>, p. 1, nos italiques.

<sup>91</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>, p. 1.

*their legal order and international obligations*»<sup>92</sup>, soit l'application de solutions «effectives et pragmatiques» à chaque cas d'espèce.

### 6. Conclusion intermédiaire

Après ce tour d'horizon, une première conclusion affleure: les JS résistent à une classification simple et définitive. Selon les cas, ils peuvent appartenir à plusieurs catégories juridiques (traités, amendements, accord interprétatif ultérieur). Les JS ont néanmoins en commun de désigner un document qui retranscrit une entente bilatérale – en principe générale, mais potentiellement également seulement partielle<sup>93</sup> (comp. cep. supra II.B.5, nos réflexions en rapport avec le JS CH-IN 2014) – sur un sujet spécifique, à une date précise, entre la Suisse et un autre Etat (à l'instar d'un procès-verbal ou d'un compte-rendu).

Au moment de la signature de ces JS, la qualification juridique de ce document ne semble quoi qu'il en soit pas être la préoccupation fondamentale des protagonistes. Le but recherché est plutôt celui de garder une trace écrite officielle d'une réunion. Il est dès lors parfaitement envisageable qu'un JS ne fasse que consigner des obligations politiques sans conséquences juridiques<sup>94</sup>. Toutefois, quand un JS transcrit une décision ou un engagement juridique, la qualification de traité, ou à tout le moins d'amendement ou d'accord interprétatif ultérieur s'impose, et ce indépendamment de la volonté des Etats de créer ou non un traité ou un autre acte juridique<sup>95</sup>.

## III. Casuistique des autorités judiciaires suisses

Aussi longtemps qu'un JS n'est pas porté à l'attention des tribunaux, il demeure «sous le radar» et n'attire pas l'attention<sup>96</sup>. C'est tout naturellement que – dans le cadre limité de cette contribution – on se focalise sur les JS qui ont été au moins évoqués dans des décisions judiciaires fédérales (arrêts du Tribunal administratif fédéral, arrêts publiés ou non

<sup>92</sup> <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>, p. 1.

<sup>93</sup> Comp. TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.5 où le TF expose une compréhension divergente d'un JS, tel qu'analysé par l'autorité précédente, avant de considérer que le comportement de l'Etat requérant n'était, en l'occurrence et quoi qu'il en soit, pas contraire à la bonne foi.

<sup>94</sup> Voire, par ex., le JS du 14 octobre 2014 conclu avec les Etats Membres de l'UE sur des questions fiscales (<https://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36882.pdf>, p. 1): «*This Statement expresses shared principles and the shared political intention to solve these issues*». Voir ég. le JS du 25 avril 2011 ([https://www.sinoptic.ch/textes/accords/2011/20110425\\_Joint.Statement.SSSTC-en.pdf](https://www.sinoptic.ch/textes/accords/2011/20110425_Joint.Statement.SSSTC-en.pdf)) conclu avec la Chine concernant la coopération scientifique.

<sup>95</sup> La volonté pertinente est celle de *contracter une obligation juridique*, et non celle de *créer un traité*. *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, Rec. CIJ 1994, p. 122, §27.

<sup>96</sup> Les JS identifiés dans cet article ne sont pas publiés au RS.

du Tribunal fédéral). Avant de présenter le raisonnement des cours fédérales suisses, il sied de préciser que des considérations doctrinales approfondies et de portée générale sur le JS en tant qu'instrument juridique n'ont pas été trouvées. Chaque décision se concentre sur un JS spécifique et limite ses considérations à l'instrument envisagé. D'une certaine manière, cela confirme la nature juridique évanescence et, partant, difficile à appréhender d'une manière générale, définitive et péremptoire d'un JS.

Après une présentation casuistique en rapport avec le JS CH-US (A), nous nous intéresserons aux JS CH-IN 2014 et 2016 (B).

#### A. Joint Statement de 2013 conclu avec les Etats-Unis<sup>97</sup>

L'arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018<sup>98</sup> relatif au JS CH-US est sans doute le plus riche en enseignements. Il aborde aussi bien les aspects de droit international public que le contenu du JS CH-US lui-même<sup>99</sup>.

Au considérant 5.4.1, le TF rejette la qualification de «*Verständigungsvereinbarung*»<sup>100</sup> («accord amiable») <sup>101</sup>. Le JS CH-US est: (i) un traité, (ii) dont l'existence est *indépendante* de la CDI CH-US<sup>102</sup>, bien que le TF note que, fondamentalement, la CDI CH-US pourrait constituer le fondement pour un tel accord amiable<sup>103</sup>, en cas de rapport (*Bezug*) avec la CDI CH-US. Il ne s'agit donc pas d'un amendement de la CDI préexistante ou d'un accord relatif à son interprétation. Dans la suite de la décision, la nature de «traité» au regard de la CVDT est confir-

<sup>97</sup> Dans le contexte limité de cette contribution, l'histoire et l'analyse du JS CH-US ne seront pas présentés. On renvoie le lecteur à: G. MOLO / D. GIOVANOLI, «Das US-Programm aus Schweizer Sicht», Jusletter 16 décembre 2013, 15p; G. MOLO, «Il 'Joint Statement' per porre fine alla controversia fiscale tra la banche svizzere e gli USA», *Novità fiscali*, NF 11/2013; P. R. ALTENBURGER, *Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen*, Zürich 2015, p. 24-27; X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters*, 2<sup>e</sup> éd., Edward Elgar 2018, p. 217-221.

<sup>98</sup> Deux décisions jumelles reprennent le même raisonnement (2C\_1043/2016 et 2C\_1044/2016 du 8 août 2018).

<sup>99</sup> Sur l'histoire et le fonctionnement du JS CH-US: X. OBERSON, *International exchange of information in tax matters*, 2<sup>e</sup> éd., Edward Elgar 2018, p. 217-221; P. R. ALTENBURGER, *Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen*, Zürich 2015, p. 24-27.

<sup>100</sup> On relève que, sauf erreur de notre part, tant dans ses versions allemande et française, le Guide du DFAE ne contient aucune référence expresse au terme «*Verständigungsvereinbarung*» ou «accord amiable».

<sup>101</sup> Pour le contexte: CF, *Message relatif à l'approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, et du protocole modifiant cet accord*, FF 2010 2693, pp. 2708-2713.

<sup>102</sup> Le JS CH-US est d'ailleurs comparé au Protocole CH-US signé le 19 août 2009 et appliqué à titre provisoire dès le 31 mars 2010 (pour l'Arrêté fédéral d'approbation [comp. supra n<sup>o</sup> 80], RS 0.672.933.612). Le préambule et le contenu de ce traité signé le 19 août 2009 font amplement référence à la CDI CH-US et à son art. 26 en particulier.

<sup>103</sup> Comp. ATAF 2010/7 consid. 3.7.

mée<sup>104</sup> (consid. 5.4.2), de même que sa validité (consid. 5.4.3-5.4.4; l'approbation formelle de l'assemblée fédérale n'était pas nécessaire).

Les considérants 5.5.1 à 5.5.4 examinent les engagements de la Suisse et des Etats-Unis. Les Etats-Unis doivent respecter la voie de l'art. 26 de la CDI CH-US afin de présenter les demandes d'assistances administratives. La Suisse assure de son côté que le cadre législatif interne permet une participation effective des établissements bancaires au programme mis en place par les Etats-Unis.

A la lecture des considérants 5.5 et d'autres décisions, il apparaît que le JS CH-US ne fonctionne pas en isolation. Il fait partie d'un tout, aux côtés de deux autres documents: le «*Program for non-prosecution agreements or non-target letters for Swiss banks*» et l'autorisation modèle au sens de l'art. 271 CP mise en place par le Conseil fédéral le 3 juillet 2013<sup>105</sup>. Le traité international mettant fin au différend fiscal entre la Suisse et les Etats-Unis regrouperait alors les trois documents (JS CH-US, autorisation modèle et le *Program*)<sup>106</sup>.

Dans un article de 2013, Giovanni MOLO s'était prononcé contre la nature conventionnelle du JS CH-US<sup>107</sup> car le Département fédéral des finances (signataire du JS CH-US) ne disposait pas de la capacité d'engager la Suisse et que la déclaration ne possédait qu'une nature politique (de plus, MOLO met en avant l'absence de ratification<sup>108</sup> afin de contester l'aspect formel du JS CH-US)<sup>109</sup>. Sans être expressément

<sup>104</sup> On note *en passant* que les Etats-Unis ne sont pas parties à la CVDT. Les règles coutumières en la matière sont donc en principe les seules à pouvoir s'appliquer lorsque cet Etat conclut des traités (cf. supra n<sup>o</sup> 2 et comp. arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 4.3.2.1 qui admet que, dans la mesure où la CVDT codifie du droit coutumier, elle s'applique également aux Etats ne l'ayant pas ratifiée).

<sup>105</sup> Notamment l'arrêt du TF 4A\_390/2017 du 29 novembre 2017 consid. A.d. «Le 29 août 2013, le Conseil fédéral et le DoJ ont trouvé un accord visant à mettre un terme au différend fiscal entre les banques suisses et les Etats-Unis. Trois documents servent à concrétiser cet accord: la déclaration commune (*Joint Statement*) du Conseil fédéral (Département fédéral des finances) et du DoJ, le programme volontaire américain (*Program for Swiss banks*), ainsi que l'autorisation modèle du Conseil fédéral du 3 juillet 2013». Nos italiques.

<sup>106</sup> Le JS CH-US constituerait la clef de voûte de l'accord et servirait à chapeauter l'autorisation modèle et le *Program for Swiss Banks*. Certaines décisions laissent également entrevoir une autre possibilité: le JS CH-US ne se limite pas à son propre texte, mais engloberait aussi le *Program for Swiss banks*, qui ferait alors partie intégrante du JS, comme une annexe (Arrêt du TF 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. A.a qui ne mentionne que le *Program for Swiss banks*). Ces interrogations – anodines en apparence – quant à savoir quels documents sont englobés dans «l'accord visant à mettre un terme au différend fiscal» peuvent se révéler cruciales en cas de différend. Si «l'accord» est annulé, éteint, ou dénoncé, les trois documents seraient-ils concernés, ou seulement le JS CH-US? Le §6 du JS CH-US prévoit le recours à des «consultations» en cas de différend.

<sup>107</sup> A l'exception de l'ATAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 6.7.2.2 (qui esquiveait habilement la question de la nature de traité ou non du JS), l'article a été boudé par la jurisprudence. Pour la version allemande de cet article, cf.: G. MOLO / D. GIOVANOLI, «Das US-Programm aus Schweizer Sicht», Jusletter 16 décembre 2013, 15p.

<sup>108</sup> Comp. arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.4.

<sup>109</sup> G. MOLO, «Il 'Joint Statement' per porre fine alla controversia fiscale tra la banche svizzere e gli USA», *Novità fiscali*, NF 11/2013, p. 21, pp. 23-24.

cités, les arguments de MOLO semblent être renversés par le TF dans l'arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018.

### 1. Autorité d'adoption

Face à un JS, se pose en premier lieu la question de la capacité à engager la Suisse, ou, en d'autres termes, des organes internes qui peuvent conclure des traités au nom de la Suisse. Le JS CH-US a été signé par Manuel SAGER, ambassadeur plénipotentiaire de la Suisse aux Etats-Unis. Selon l'art. 7 al. 2 let. b de la CVDT<sup>110</sup>, le chef de mission diplomatique ne peut qu'*adopter* le texte du traité, et non exprimer le consentement à être lié<sup>111</sup>.

La conséquence de cette absence de pouvoir se trouve à l'art. 8 CVDT, soit l'*absence d'effet juridique* [de l'acte accompli sans autorisation], à moins qu'il ne soit confirmé ultérieurement par cet Etat». La forme de cette confirmation est libre, la mise en œuvre du traité par l'Etat vaut confirmation<sup>112</sup>. L'illégalité initiale de la signature par un représentant non autorisé a donc été assainie par l'attitude générale de la Suisse<sup>113</sup>.

### 2. Présence ou absence d'un processus d'adoption interne

Le choix de ne pas soumettre le JS à la ratification (par ex. de l'Assemblée fédérale) n'est pas pertinent au regard du droit international public; les traités conclus en forme simplifiée ne sont pas soumis à une telle condition et lient tout de même la Suisse<sup>114</sup>. La simple signature suffit à exprimer le consentement définitif à être lié par un traité.

<sup>110</sup> «[E]n vertu de leurs fonctions et sans avoir à produire de pleins pouvoirs, sont considérés comme représentant leur Etat: [...] b) les chefs de mission diplomatique, pour l'adoption d'un texte d'un traité entre l'Etat accréditant et l'Etat accréditaire».

<sup>111</sup> F. HOFFMEISTER, «Article 7», in: O. DÖRR / K. SCHMALENBACH (éds), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Berlin 2012, p. 128, §26.

<sup>112</sup> F. HOFFMEISTER, «Article 8», in: O. DÖRR / K. SCHMALENBACH (éds), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Berlin 2012, p. 134-135, §17.

<sup>113</sup> Comp. arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.3. Voir également R. KOLB, «Note sur un problème particulier de "ratification imparfaite" (article 46 de la Convention de Vienne sur le droit des traités de 1969)», RSDIE, 2011, p. 49.

<sup>114</sup> Arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.4. Voir ég. les art. 11 et 12 CVDT.

### 3. Création d'un engagement juridiquement contraignant

Le dernier argument avancé par Molo et réfuté par le TF est l'absence de nature juridique du JS CH-US<sup>115</sup>. Néanmoins, ce dernier constitue bel et bien un traité international vu que la Suisse s'y est engagée à adopter un comportement spécifique et que les Etats-Unis ont également mis en œuvre le «*Program for Swiss Banks*»<sup>116</sup>. Le § 4 du JS CH-US prévoit, en particulier, que la Suisse traitera les demandes selon la CDI CH-US et selon le protocole du 23 septembre 2009<sup>117</sup> dès l'entrée en force de ce dernier. Cette référence au protocole n'est pas anodine: une des modifications introduites est que «*l'échange de renseignements ne sera plus subordonné à l'existence d'un délit fiscal*»<sup>118</sup>. Ce protocole est entré en vigueur le 20 septembre 2019 et modifie la lettre de l'art. 26 de la CDI CH-US relatif à l'échange de renseignements. Dans sa nouvelle teneur, l'art. 26 permet donc de déposer des demandes d'entraide même en l'absence de fraude fiscale<sup>119</sup>. Le JS CH-US semble donc avoir acquis une plus large portée depuis l'entrée en vigueur du protocole.

Dans le § 4 également, le JS CH-US précise que «*Switzerland intends to process treaty requests [...] on an expedited basis, including by providing additional personnel and the other necessary resources to process the requests*». La Suisse s'est exécutée en engageant de nouveaux collaborateurs au sein de la division d'échange d'informations en matière fiscale (SEI – Division Service d'échange d'informations en matière fiscale)<sup>120</sup>. Preuve supplémentaire du caractère juridique du JS CH-US, au 28 janvier 2020, plus de 80 établissements ont bénéficié du «*Program for Swiss Banks*»<sup>121</sup>.

<sup>115</sup> G. MOLO, «Il 'Joint Statement' per porre fine alla controversia fiscale tra la banche svizzere e gli USA», *Novità fiscali*, NF 11/2013, p. 21, p. 24. Comp. arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.2.

<sup>116</sup> Arrêt 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 5.4.2 et 5.4.3.

<sup>117</sup> RS 0.672.933.611.

<sup>118</sup> Message concernant l'approbation d'un protocole à la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique, 27.11.2009, FF 2010 217, p. 222. La Suisse s'aligne sur la Convention Type de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en matière de double imposition.

<sup>119</sup> La distinction entre soustraction d'impôt et fraude fiscale est abolie, FF 2010 217, p. 222.

<sup>120</sup> Dans son rapport d'activité de 2015 déjà, l'administration fédérale des contributions (ci-après: «AFC») signale que les Etats-Unis et l'Inde se classent au quatrième et cinquième rang des Etats déposant le plus de demande et que «*Pour pouvoir faire face à l'augmentation de la charge de travail et pour réduire le temps de réaction aux demandes d'assistance, l'AFC a créé, en 2015, 30 postes supplémentaires dans le domaine de l'assistance administrative internationale. Elle en créera encore 17 en 2016. Ces 47 postes sont provisoirement limités jusqu'à fin 2017*». AFC, *Rapport d'activité 2015*, p. 11 (accessible à l'adresse <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/fachinformationen/taetigkeitsbericht.html>). Par la suite le nombre de demandes d'entraides a explosé, passant de 2'623 en 2015, à 66'553 en 2016, avant de redescendre à 18'164 en 2017 (AFC, *Rapport d'activité 2018*, p. 11).

<sup>121</sup> La liste complète est disponible sur le site du Department of Justice (DoJ): <https://www.justice.gov/tax/swiss-bank-program>.

#### 4. Enseignements du cas américain

Quelles leçons peut-on tirer de la décision 2C\_1042/2016 pour les autres JS conclus par la Suisse? A travers quels cribles examiner ces différents accords? Les JS CH-IN 2014 et 2016 ont été signés pour la Suisse par Jacques DE WATTEVILLE, Secrétaire d'Etat pour les questions financières internationales (SFI). A moins qu'il «*ressort [e] de la pratique des Etats intéressés ou d'autres circonstances [que les Etats intéressés] avaient l'intention de considérer cette personne comme représentant l'Etat*», la présentation de pleins pouvoirs est nécessaire pour engager la Suisse (art. 7 al. 1 let. a et b CVDT). Aucune information infirmant ou confirmant la présence de pleins pouvoirs n'est disponible<sup>122</sup>. Comme pour le JS CH-US, la conjugaison des arts 8 et 46 CVDT peut indiquer que le traité est valable, malgré l'absence de capacité du signataire. Les deux autres JS conclus par la Suisse avec l'Inde ont été signés par un chargé d'affaire<sup>123</sup> ou par la Présidente de la Confédération<sup>124</sup>. De même, un JS conclu avec la Chine avait été signé par un Conseiller fédéral, quant à un JS conclu avec l'UE, il avait été signé par le Conseil Fédéral<sup>125</sup>. En cas de signature par le Conseil Fédéral ou un de ses membres, le traité est valablement conclu (les membres du Conseil Fédéral sont considérés comme des chefs de gouvernement)<sup>126</sup>.

Deuxième point, l'expression du consentement définitif à être lié par le JS. La simple signature (ou forme simplifiée) est le mode prioritairement utilisé pour exprimer le consentement<sup>127</sup>. Un JS pourrait même être conclu sans signature, par exemple à travers l'échange de documents qui le constituent<sup>128</sup>. Le droit international public laisse une grande liberté aux parties<sup>129</sup>, des traités peuvent être conclus par oral ou tacitement<sup>130</sup>.

<sup>122</sup> A notre connaissance, la question n'est pas abordée dans les décisions relatives aux JS CH-IN 2014 et 2016.

<sup>123</sup> Le JS 2016 récite: «*Gilles Roduit, Chargé d'affaires a.i. [ad interim] of Switzerland*».

<sup>124</sup> Respectivement, JS du 22.11.2016 et du 1.09.2017 cités en introduction (nbdp n°19 et 20). Voir aussi art. 28 LOGA (RS 172.010).

<sup>125</sup> Respectivement, JS du 25.4.2011 et du 14.10.2014 cités en introduction (nbdp n°11).

<sup>126</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, pp. 29-30.

<sup>127</sup> A l'exception du JS du 1.09.2017 qui n'est pas signé (ce document ne semble pas comporter d'engagements juridiques).

<sup>128</sup> Cf. art. 13 CVDT.

<sup>129</sup> *Affaire du Temple de Préah Vihear (Cambodge c. Thaïlande)*, Exceptions préliminaires, Cour internationale de Justice, Arrêt du 26 mai 1961, *Rec. CIJ 1961*, p. 31.

<sup>130</sup> Une promesse ou déclaration unilatérale peut également être faite par oral: cf. la promesse française relative aux «données Falciani» (<https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html>; arrêt du TF 2C\_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.5).

Troisième et dernier point, le plus problématique: la vérification ou la détermination des droits et obligations juridiques créées par un JS<sup>131</sup>. Dans les lignes qui suivent, on se limitera à l'examen des JS CH-IN 2014 et 2016 car ils ont fait l'objet de décisions fédérales.

#### B. Joint Statements de 2014 et 2016 conclus avec l'Inde

L'invocation des JS CH-IN 2014 et 2016 dans la jurisprudence fédérale diffère grandement du traitement réservé au JS CH-US; elle procède de ce que l'on pourrait qualifier de *logique ou raisonnement à rebours*. En raison des spécificités du droit fiscal suisse (et – sans entrer dans de plus amples considérations – de la manière dont le principe de bonne foi y est interprété)<sup>132</sup>, les tribunaux ont considéré que les JS CH-IN 2014 et 2016 ne contenaient pas d'engagement juridique<sup>133</sup>. La nature globale des JS n'était cependant pas examinée, il suffisait, en substance, de constater que l'Inde ne s'était pas restreinte quant à la provenance (en clair: l'obtention illicite) des données qu'elle souhaitait employer afin de déposer des demandes d'entraides fiscales auprès de la Suisse<sup>134</sup>. Il importait donc aux autorités suisses que les JS CH-IN 2014 et 2016 ne soient pas constitutifs d'un engagement international à ne pas utiliser de données volées<sup>135</sup>.

En dehors de ces cas américains et indiens, nous n'avons pas connaissance d'un examen de la nature juridique des JS dans la jurisprudence fédérale. Quoi qu'il en soit, la nature d'un JS – en tant que

<sup>131</sup> Cf. décision TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 3.1.1 et ss.

<sup>132</sup> On vise l'interprétation donnée à l'art. 7 lit. c LAAF (RS 651.1) et aux dispositions relatives à l'échange de renseignements des CDI. A *savoir qu'en l'absence d'un engagement exprès*, l'Etat requérant peut en principe fonder sa demande d'assistance administrative sur des données obtenues en violation du droit suisse (voir, entre autres, arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.2-5.4, en part.: «*Il découle de cet arrêt [i.e ATF 143 II 224] que, si l'Etat requérant a formé l'engagement de ne pas utiliser des données volées et qu'il dépose une demande d'assistance en lien de causalité avec les dites données, il est réputé agir de mauvaise foi*» [consid. 5.4]). Pour un exemple d'engagement exprès excluant l'utilisation de données volées (par ex. les «données Falciani»), cf. <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html>; cf. not. arrêt du TF 2C\_1000/2015 du 17 mars 2017 consid. 6.5. Pour une exigence similaire de la Suisse vis-à-vis des Etats-Unis, cf. l'art. 3 de l'Arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la Convention entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique contre les doubles impositions (RS 672.933.62). Comp. L. PAPAPOULOS, «Données volées» et assistance administrative internationale en matière fiscale: un rempart contre l'échange de renseignements, in: ASA 86 (2017/2018), p. 709 ss.

<sup>133</sup> Arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.1; arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5 (décision attaquée devant le TF).

<sup>134</sup> Arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.2.

<sup>135</sup> Par ex. arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 9.5. Sur la question des données volées au regard de la pratique suisse: X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters*, 2<sup>e</sup> éd., Cheltenham 2018, p. 38-39. On note que confrontée à des données obtenues illicitement, la Belgique a refusé d'accorder l'entraide administrative (*ibid.*, p. 39). Sur les données volées et les difficultés que soulèvent leur utilisation: A. LAUMONIER, *La coopération entre Etats dans la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscales internationales*, Paris 2019, p. 242-243.

traité international ou simple engagement politique – s'examine au cas par cas, ce qui semble, à nouveau, confirmer la nature floue de l'instrument.

### C. Le défaut d'enregistrement international des Joint Statements

Une dernière ligne argumentative mérite d'être mentionnée: l'enregistrement et la publication du traité par les Nations Unies ou dans les recueils officiels nationaux des parties contractantes.

Au niveau international, le secrétariat des Nations Unies est le dépositaire des traités internationaux. En vertu de l'art. 102 de la Charte (RS 0.120), «*Tout traité ou accord international conclu par un Membre des Nations Unies [sera] enregistré au Secrétariat et publié par lui*». Les JS mentionnés dans cette contribution n'ont, à notre connaissance, pas été enregistrés auprès des Nations Unies<sup>136</sup>. En soi, l'enregistrement n'est pas une condition à la constitution d'un traité international<sup>137</sup>, mais l'absence d'enregistrement reste néanmoins une indication utile quant au fait que les parties considèrent les JS comme des traités de moindre importance<sup>138</sup>.

La situation est identique du point de vue des recueils officiels des traités internationaux des parties contractantes. Le JS CH-US n'apparaît ainsi pas dans le répertoire des traités conclus par les Etats-Unis<sup>139</sup>. Les JS CH-IN 2014 et 2016 n'apparaissent pas non plus dans le répertoire des traités conclus par l'Inde<sup>140</sup>. Quant aux recueils officiels ou systématique suisses, ils ne contiennent pas plus trace des JS conclus par la Suisse<sup>141</sup> (comp. *infra* IV.B).

## IV. Analyse

### A. «Confirmation» d'un acte accompli sans autorisation (8 CVDT)?

On l'a mentionné, la mise en œuvre d'un traité vaut confirmation des actes accomplis sans autorisation (supra III.A.1, en rapport avec l'autorité d'adoption du JS CH-US). Au niveau suisse, une telle confirmation

<sup>136</sup> Cf. [https://treaties.un.org/Pages/Home.aspx?clang=\\_fr](https://treaties.un.org/Pages/Home.aspx?clang=_fr), onglets «enregistrement et publication», puis «Recueil des Traités des Nations Unies en ligne».

<sup>137</sup> *Affaire de la délimitation maritime et des questions territoriales (Qatar c. Bahreïn)*, Compétence et recevabilité, Cour internationale de Justice, Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 1994, *Rec. CIJ* 1994, p. 122, §28-29.

<sup>138</sup> Voire comme ne constituant pas des traités mais de simples engagements politiques.

<sup>139</sup> <https://www.state.gov/tias/>.

<sup>140</sup> <https://www.mea.gov.in/treaty.htm>.

<sup>141</sup> <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/0.67.html>.

s'est notamment manifestée par l'attitude des autorités judiciaires et exécutives vis-à-vis du JS CH-US. En considérant le JS CH-US comme contraignant et en mettant en œuvre un examen rapide des demandes d'entraides, la Suisse a confirmé que l'absence d'autorisation initiale n'entachait pas la validité de l'accord.

### B. En fonction du processus d'adoption interne d'un traité et de sa publication

Les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération (art. 54 al. 1 Cst.). Le Conseil fédéral est chargé des affaires étrangères, sous réserve des droits de participation de l'Assemblée fédérale (art. 184 al. 1 Cst.); il signe et ratifie les traités, et les soumet à l'approbation de l'Assemblée fédérale (art. 184 al. 2 Cst.). L'Assemblée fédérale approuve ainsi les traités internationaux, sauf ceux dont la conclusion relève de la seule compétence du Conseil fédéral (art. 166 al. 2 Cst.; cf. art. 24 al. 2 de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale [RS 171.10; Loi sur le Parlement, LParl]).

Plus spécifiquement, la conclusion, la modification ou la dénonciation de traités internationaux par le Conseil fédéral est régie par l'art. 7a de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (RS 172.010; LOGA). Le Conseil fédéral peut conclure seul des traités de portée mineure (art. 7a al. 2 LOGA). N'est en particulier pas considéré comme étant d'une telle portée, un traité ou une modification qui entraîne une dépense unique de plus de 5 millions de francs, ou des dépenses périodiques de plus de 2 millions de francs par an (art. 7 al. 4 let. c LOGA). Le Conseil fédéral peut en outre déléguer à un département la compétence de conclure, de modifier ou de dénoncer un traité international<sup>142</sup>. En ce qui concerne les traités internationaux de portée mineure et les modifications et dénonciations de portée mineure, il peut également déléguer cette compétence à un groupe ou à un office (art. 48a al. 1 LOGA).

<sup>142</sup> Cf. Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération, JAAC 70.69 (2006 IV), à la lit. C (<http://www.vpb.admin.ch/franz/doc/70/70.69.html>).

Lorsque la Confédération «prend des engagements concrets qui l'obligent juridiquement», on est en présence d'un traité, en raison de la responsabilité endossée au plan international (comp. art. 6 CVDT)<sup>143</sup>. En revanche, l'absence d'obligation juridique exprimée signifie que le texte n'est pas contraignant; le Conseil fédéral dispose alors de la compétence de conclure un tel instrument (art. 184 al. 1 Cst.)<sup>144</sup>.

La publication des traités et décisions de droit international dans le RO est quant à elle régie par l'art. 3 de la loi fédérale sur les recueils du droit fédéral et la Feuille fédérale (RS 170.512; Loi sur les publications officielles, LPubl). La lettre de la loi ajoute un élément important, soit que cette publication intervient pour autant que ces instruments lient la Suisse (art. 3 al. 1 LPubl). Un traité de portée mineure (comp. art. 2 de l'ordonnance du 17 novembre 2004 sur les publications officielles [RS 170.512.1; OPubl]) ou dont la durée de validité ne dépasse pas six mois n'est en principe pas publié dans le RO (art. 3 al. 2 et 3 LPubl), étant précisé qu'un traité non publié doit tout de même rester accessible au public<sup>145</sup>. Ne sont pas considérés comme des traités mineurs aux termes de l'art. 2 OPubl les traités qui «concernent les droits et les obligations de particuliers» et ceux dont la «publication se révèle nécessaire pour des raisons de sécurité du droit ou de transparence». Quant au RS, il contient les décisions et traités publiés au RO<sup>146</sup>.

Mais qu'en est-il en l'absence de publication d'un instrument qui aurait dû l'être?

D'emblée, relevons que, du point de vue international, l'absence de publication n'a aucun effet sur sa validité<sup>147</sup>. Si les obligations juridiques des textes naissent certes dès leur publication (art. 8 al. 1 LPubl),

<sup>143</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 25, §105.

<sup>144</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 25, §106 qui précise qu'«un tel instrument ne peut être conclu par un département de sa propre compétence que s'il revêt une importance très limitée sous l'angle de la conduite de la politique étrangère de la Suisse. Il ne peut l'être par un office ou groupement que si celui-ci dispose d'une délégation de compétence pour conclure également des traités en ce domaine». Pour des ex.: art. 2 al. 3bis de la Loi fédérale sur le statut et les tâches de l'Institut Fédéral de la Propriété Intellectuelle (RS 172.010.31); art. 4a de l'Ordonnance sur l'exécution du renvoi et de l'expulsion d'étrangers (RS 142.281); art. 8 de la Loi fédérale sur des mesures de promotion civile de la paix et de renforcement des droits de l'homme (RS 193.9); art. 150 de la Loi fédérale sur l'armée et l'administration militaire (RS 510.10).

<sup>145</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 37, §161. Conformément à l'art. 48a al. 2 LOGA, les traités publiés et non publiés figurent dans le «rapport sur les traités internationaux» qui est établi chaque année par le CF. Pour un exemple de traité d'importance mineure qui ne fait pas l'objet d'une publication: «Rapport sur les traités internationaux conclus en 2013», FF 2013 4149, p. 4263: Accord concernant l'amélioration de la gestion des pâturages en Mongolie.

<sup>146</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 38, §165.

<sup>147</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 37 s., §163.

cela ne vaut toutefois, a priori, que pour les organes étatiques. Un traité non publié – et qui aurait dû l'être – ne lie en revanche pas les autres sujets de droits soumis à l'ordre juridique s'ils prouvent qu'ils n'en ont pas eu connaissance, ni ne pouvaient en avoir connaissance, malgré le devoir de diligence qui leur incombe (cf. art. 8 al. 3 LPubl)<sup>148</sup>.

Du point de vue des publications électroniques, la Direction du droit international public offre par ailleurs une banque de données aussi complète que possible et accessible sur Internet<sup>149</sup>.

Comment analyser ces principes en rapport avec les différents JS conclus par la Suisse nous intéressant?

A ce titre, on constate que, sauf erreur de notre part, une recherche avec le mot-clé «joint statement» sur la banque de données du DDIP ne renvoie qu'à 8 occurrences. Les JS CH-US, JS CH-IN 2014 et 2016, à la source de plusieurs décisions judiciaires fédérales, n'y figurent pas.

D'autre part, la politique des départements concernés est cruciale. Dans le cas de traités tels que les JS qui naviguent entre obligations juridiques et contenu politique, le département a plus de liberté pour décider de conclure un «traité». Il appartient ensuite au département d'identifier l'instrument comme un traité et de le transmettre à l'administration centrale<sup>150</sup>. C'est en particulier ce qui ressort de la lecture de l'OPubl<sup>151</sup>.

Une explication de l'absence de publication du JS CH-US est à chercher dans l'opinion des autorités suisses quant à la nature de ce texte. Dans une motion de 2013, un membre de l'assemblée fédérale demandait au CF de définir «la nature juridique exacte de l'arrangement (<joint statement >) qu'il a signé avec les Etats-Unis le 29 août 2013». En réponse, le CF considérait que le JS CH-US «constitue une déclaration politique»<sup>152</sup>. Or, et comme il ressort de l'arrêt du TF 2C\_1042/2016 (comp. consid. 5.4.2 s.) et de l'affaire Qatar/Bahreïn (CIJ; *supra* II.B.1), la conviction du signataire de pas créer un traité international

<sup>148</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 37 s., §163.

<sup>149</sup> [https://www.dfae.admin.ch/eda/fr/home/aussenpolitik/voelkerrecht/internationale\\_vertraege/datenbank\\_staatsvertraege.filterResults.termjoint%20statement.country-1.organization-1.topic-1.html?\\_charset=UTF-8](https://www.dfae.admin.ch/eda/fr/home/aussenpolitik/voelkerrecht/internationale_vertraege/datenbank_staatsvertraege.filterResults.termjoint%20statement.country-1.organization-1.topic-1.html?_charset=UTF-8) (dernière consultation le 10 janvier 2020). A ce sujet, DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 39, §171.

<sup>150</sup> DFAE, *Guide de la pratique en matière de traités internationaux*, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2015, p. 40, §176.

<sup>151</sup> Art. 39 al. 3 OPubl: «Les traités et décisions de droit international doivent en outre être fournis à la Direction du droit international public du Département fédéral des affaires étrangères à temps avant leur entrée en vigueur [...]», et art. 41 OPubl: «Traité et décisions de droit international. L'autorité responsable doit fournir à la ChF les différentes versions linguistiques des textes ci-après dans les délais suivants [...]».

<sup>152</sup> «L'arrangement signé avec les Etats-Unis ne doit pas abolir l'ordre juridique suisse», motion 13.3918 du 27.09.2013 déposée par Rudolf Joder.

n'est pas déterminante, il s'agit au mieux d'un élément probatoire parmi d'autres. Le JS CH-US est bel et bien un traité, peu importe la déclaration contraire du CF à cet égard.

### C. L'absence d'assujettissement des Joint Statements au référendum

Pour autant qu'il soit constitutif d'un traité international, un JS est susceptible d'être soumis au référendum facultatif<sup>153</sup>. Selon les termes de l'art. 141 al. 1 let. d Cst., sont concernés:

«les traités internationaux qui:

1. sont d'une durée indéterminée et ne sont pas dénonçables,
2. prévoient l'adhésion à une organisation internationale,
3. contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales.»

Le JS CH-US répond aux conditions de durée indéterminée et d'absence de processus de dénonciation évoquées au ch. 1. Bien que son but soit de mettre fin à la controverse fiscale relatives aux banques suisses, il n'est pas expressément limité dans le temps<sup>154</sup>. De plus, il ne contient aucune clause de dénonciation<sup>155</sup>. Les JS CH-IN 2014 et 2016 satisfont aussi à ces deux conditions. Le ch. 2 peut être éludé car un traité prévoyant l'adhésion à une organisation internationale est généralement libellé «Convention», «Pacte», ou encore «Constitution», mais pas «Joint Statement». Le ch. 3 fait référence aux «dispositions importantes fixant des règles de droit»<sup>156</sup>. Concrètement, si un JS créé de nouveaux droits ou devoirs envers les particuliers, la question de son assujettissement au référendum pourrait – et aurait pu – se poser.

Deux écueils empêchent néanmoins les JS recensés dans cette contribution de faire l'objet d'un référendum facultatif: en soi, ce n'est pas le traité international qui est assujéti au référendum, mais son arrêté fédéral d'approbation<sup>157</sup>. Or, dans le cas des JS – dont la parti-

<sup>153</sup> Un JS serait soumis au référendum obligatoire au terme de l'art. 140 al. 1 lit. b Cst. s'il concerne «l'adhésion à des organisations de sécurité collective ou à des communautés supranationales», ce qui reste très hypothétique car il s'agit dans ce cas de traités multilatéraux qui sont largement connus et soumis à un processus formel d'expression du consentement définitif à être lié.

<sup>154</sup> L'exécution d'un traité pourrait entraîner sa terminaison: R. KOLB, *The Law of Treaties*, Cheltenham 2017, pp. 212-213.

<sup>155</sup> Sur cette notion, cf. art. 56 CVDT. Pour un exemple de clause de dénonciation: art. 30 CDI CH-US.

<sup>156</sup> Cf. art. 1 al. 1 OPubl: «Sont réputés contenir des règles de droit les traités de droit international qui contiennent des dispositions selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement». L'art. 22 al. 4 LParl récite: «Sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences».

<sup>157</sup> J.-F. AUBERT / P. MAHON, *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse*, Zürich / Bâle / Genève 2003, ad art. 141, p. 1111, n°7.

cularité est de passer «sous le radar» des procédures parlementaires habituelles – un tel arrêté fait défaut. D'autre part, le *dies a quo* du délai de 100 jours pour récolter les signatures nécessaires débute à la date de «publication officielle de l'acte» (art. 141 al. 1 Cst.), date qui fait également défaut dans l'hypothèse d'un JS<sup>158</sup>.

### Conclusion

Chaque traité peut s'envisager sous deux aspects: celui de son existence sur la scène internationale, et celui de son application dans un ordre juridique interne spécifique. Il en va de même pour les JS.

Sur le plan international, un JS n'est rien de plus qu'une dénomination. Ce qui lui donne sa véritable couleur, c'est la présence d'un engagement juridique derrière sa façade. Quand et s'il existe, un tel engagement peut faire d'un JS un traité international, un amendement, ou encore une promesse unilatérale. Un JS peut également être utilisé à titre d'interprétation d'un traité préexistant. Selon la catégorie juridique internationale à laquelle il appartient, le JS doit obéir à certaines prescriptions (seuls certains organes étatiques ou des représentants dotés des pleins pouvoirs peuvent conclure un traité international).

Un point commun des JS est de résister à toute taxonomie définitive. Plus troublant pour l'analyse, leur contenu navigue souvent entre obligations de nature juridique et déclarations politiques (nature «hybride» des JS). Le juriste est confronté à un ectoplasme, à un être qui n'a de cesse de lui échapper.

Si la situation est ambiguë en droit international, elle l'est plus encore dans l'ordre juridique suisse.

La confection d'instruments internationaux, et des traités en particulier, est strictement encadrée dans l'ordonnancement juridique; depuis les dispositions constitutionnelles jusqu'aux prescriptions relatives à la publication officielle, nous avons rappelé l'écosystème applicable aux traités conclus par la Suisse. Cet arsenal juridique réglementant les traités n'est toutefois pas exempt de zones d'ombre: notre contribution aurait pu être sous-titrée *hard case makes bad law*. Le grand mérite du JS reste peut-être d'attirer l'attention sur une série d'incertitudes liées au droit suisse.

Lors de leur conception, les JS sont souvent perçus par la Suisse et l'Etat partenaire comme de simples «procès-verbaux» ou des «feuilles

<sup>158</sup> A moins de considérer que l'émission d'un communiqué relatif à la conclusion d'un JS par un département de la Confédération ait valeur de publication. Cependant la LPubl ne prévoit pas un tel mode de publication (RS 170.512, art. 8 al. 1 LPubl notamment).

de route». Ils visent à mettre par écrit le contenu – et l'issue – d'une réunion entre représentants étatiques<sup>159</sup>. Mais, suivant les cas, les JS dépassent le cadre politique et constituent bel et bien de véritables traités. Il y a alors une dichotomie entre les obligations internationales de la Suisse et le respect du droit suisse par la Confédération: un traité a été conclu et lie la Suisse bien qu'il ait échappé aux garanties de contrôle démocratique, au risque de mettre certains intervenants devant le «fait accompli».

Par exemple, les JS ne font pas l'objet d'une publication officielle dans le RS et le RO. Ils sont accessibles via des communiqués des départements concernés, mais restent en marge du système juridique. Sans publication, pas d'arrêté d'approbation: le traité n'est pas soumis au référendum facultatif<sup>160</sup>. Les JS évoqués dans cette contribution ne sont du reste pas non plus mentionnés dans les «rapports sur les traités internationaux»<sup>161</sup> établis annuellement par le CF, rapports qui cataloguent pourtant les traités ne faisant pas l'objet d'une publication.

Au-delà de la question de la publication, les JS peuvent être lourds de conséquences sur la situation des particuliers (par ex. en prévoyant la transmission de renseignements à une autorité fiscale étrangère, même si leur demande repose sur des données volées à la Suisse), et sur le plan financier. Selon l'art. 7a al. 2 LOGA, ne sont pas de portée mineure, et, partant, ne peuvent pas être conclus seul par le Conseil fédéral, les traités qui «entraînent une dépense unique de plus de 5 millions de francs, ou des dépenses périodiques de plus de 2 millions de francs par an». Les trois principaux JS évoqués<sup>162</sup> prévoient que la Suisse réponde de manière efficiente – c'est-à-dire rapidement et efficacement – aux demandes d'entraides fiscales adressées par l'Inde et les Etats-Unis. En aval, cela se traduit par l'engagement de collaborateurs au sein de l'Administration fédérale des contributions et du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, de même que des Tribunaux. En fonction du nombre de collaborateurs engagés, la masse salariale peut aisément dépasser le seuil de deux millions de francs par an prévu à l'art. 7a al. 2 LOGA. Les JS qui occasionneraient de telles dépenses devraient donc être présentés à l'Assemblée fédérale.

<sup>159</sup> Comme en témoigne la réponse du CF à la motion 13.3918 du 27.09.2013, cf. nbdp 152.

<sup>160</sup> Art. 141 Cst.

<sup>161</sup> Art. 48a al. 2 LOGA et nbdp 145.

<sup>162</sup> JS CH-US; JS CH-IN 2014, et JS CH-IN 2016.

Quelles solutions et moyens de contrôle<sup>163</sup> permettent de pallier à ces incertitudes?

Une publication des JS serait à notre avis souhaitable. Un premier pas serait de les faire figurer dans les «rapports sur les traités internationaux» établis par le CF. Une telle publication assure que l'Assemblée fédérale (et le peuple) soient avertis des JS conclus par le CF ou par d'autres branches de l'administration. Cette publication permettrait aux parlementaires d'utiliser à leur guise les outils que sont les motions, postulats, interpellations et questions<sup>164</sup> afin de s'assurer que des traités ne soient pas conclus «en secret» par la Confédération.

En cas d'arrêté d'approbation et de publication officielle, le contrôle sur les JS serait encore accru puisque la voie du référendum facultatif serait ouverte.

<sup>163</sup> Il ne s'agit pas d'asservir les relations extérieures de la Suisse au contrôle de l'Assemblée fédérale ou de diminuer la marge de manœuvre des autorités – tout Etat a besoin de latitude afin de trouver des solutions rapides aux défis de la diplomatie. La situation qui a mené au JS CH-US est emblématique à cet égard; la Suisse était assaillie par les Etats-Unis, l'Assemblée fédérale a d'ailleurs rejeté une loi urgente qui aurait évité le JS CH-US (cf. FF 2013 3473 pour la loi urgente et FF 2013 3463 pour le message). Ce n'est qu'en dernier recours que les autorités suisses ont trouvé cette solution du «Joint Statement». P. R. ALTENBURGER, *Der internationale Informationsaustausch in Steuersachen*, Zürich 2015, p. 22-23.

<sup>164</sup> Art. 118 LParl.