

Arrêt de principe – Grundsatzurteil

Assistance administrative internationale | Internationale Amtshilfe

Traité par : Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Transmission de données de tiers

Arrêt du Tribunal fédéral 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 en la cause Administration fédérale des contributions contre X. Question juridique de principe. Publication ATF prévue.

Regeste

Conformément à la CDI CH-US, le critère déterminant l'ampleur de la documentation à transmettre, y compris les données de tiers, est celui de la nécessité, qui est lié au principe de la proportionnalité. Des informations concernant un proche du contribuable visé peuvent être communiquées à l'État requérant si elles sont de nature à servir de moyen de preuve pour l'infraction poursuivie et propres à faire avancer l'enquête (consid. 4.2 et 4.2.1 s.). Le nom d'un tiers peut figurer dans la documentation à transmettre, s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (consid. 4.2.3).

Résumé de la jurisprudence (consid. 4.2.4) et cas d'espèce (consid. 4.3).

Le principe de spécialité, qui protège les tiers dont les noms apparaissent sur les documents, ne justifie pas une transmission de renseignements n'étant pas nécessaires (consid. 4.4).

Conformemente alla CDI CH-US, il criterio che determina l'estensione della documentazione da trasmettere, compresi i dati di terzi, è quello della necessità, legato al principio della proporzionalità. Le informazioni concernenti un parente stretto del contribuente interessato possono essere comunicate allo Stato richiedente se sono idonee a servire quale mezzo di prova dell'infrazione perseguita e a far progredire l'inchiesta (consid. 4.2 e 4.2.1 seg.). Il nome di un terzo può figurare nella documentazione da trasmettere, se è idoneo a chiarire la situazione fiscale del contribuente interessato (consid. 4.2.3).

Riassunto della giurisprudenza (consid. 4.2.4) e caso concreto (consid. 4.3).

Il principio di specialità, che tutela i terzi, il cui nome appare nei documenti, non giustifica una trasmissione delle informazioni che non sono necessarie (consid. 4.4).

Der Umfang der Informationslieferung, inklusive der Daten Dritter, bestimmt sich gemäss dem DBA CH-US nach dem Kriterium der Notwendigkeit, welches im Zusammenhang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip steht. Informationen, die eine dem betroffenen Steuerpflichtigen nahestehende Person betreffen, können einem ersuchenden Staat übermittelt werden, wenn sie geeignet sind, als Beweismittel für die verfolgte Straftat zu dienen und die Untersuchung voranzutreiben (E. 4.2 und 4.2.1 f.). Der Name von Dritten kann in den

zu übermittelnden Informationen enthalten sein, wenn er geeignet ist, zur Aufklärung der steuerlichen Situation der betroffenen Person beizutragen (E. 4.2.3).

Zusammenfassung der Rechtsprechung (E. 4.2.4) und konkreter Fall (E. 4.3).

Das Spezialitätsprinzip, welches Dritte schützt, deren Namen in den Dokumenten auftaucht, rechtfertigt es nicht, Daten zu übermitteln, welche nicht notwendig sind (E. 4.4).

Faits (résumé)

Dans le contexte du *Joint Statement* du 29 août 2013 destiné à mettre un terme au contentieux fiscal américain impliquant des banques suisses, la Banque A. SA (ci-après : la Banque) a participé au *Program for non-prosecution agreements or non-target letters for Swiss banks* (ci-après : le Programme de régularisation fiscale ou le Programme) établi par le Département fédéral de la justice des Etats-Unis (ci-après : DoJ) et l'autorité fiscale américaine (IRS). La Banque s'annonçait en qualité de banque de catégorie 2, à savoir comme établissement ayant des raisons de penser qu'il avait violé le droit fiscal américain. En participant au Programme, la Banque a obtenu du DoJ un *Non-Prosecution Agreement* (ci-après : NPA), afin d'éviter une poursuite pénale aux Etats-Unis, et ce en contrepartie du paiement d'une amende et de la livraison d'informations.

Pour obtenir un NPA, une banque s'annonçant en catégorie 2 devait notamment communiquer le nom et la fonction des personnes qui avaient structuré, géré et supervisé les activités concernées par la potentielle violation du droit fiscal américain durant la période visée par le contrôle (cf. Programme, Titre II Lettre D ch. 1 let. b p. 4). En exécution du NPA, une banque en catégorie 2 devait aussi, entre autres choses, fournir des informations spécifiques en lien avec chaque compte bancaire concerné, parmi lesquelles (cf. Programme, Titre II Lettre D ch. 2 let. b al. v p. 4) le nom et la fonction de tout gestionnaire des relations, conseiller clients, gestionnaire de fortune, conseiller financier, trustee, fiduciaire, représentant, avocat, comptable ou toute personne individuelle ou entité intervenant à titre similaire, connue de la Banque pour avoir un lien avec ledit compte à tout moment durant la période visée.

Le 17 mars 2015, l'IRS (ou l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) deux demandes d'assistance administrative, afin d'obtenir des informations relatives à deux comptes bancaires ouverts auprès de la Banque.

Après avoir obtenu les informations, l'Administration fédérale a rendu le 21 juillet 2015 deux décisions finales en la cause de X., par lesquelles elle accordait l'assistance administrative à l'IRS.

X. a recouru contre ces décisions finales auprès du Tribunal administratif fédéral, en demandant, principalement, leur annulation.

Par arrêt du 29 juin 2016, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis les recours en ajoutant, sous chiffre 3 du dispositif, la phrase suivante aux décisions finales de l'Administration fédérale du 21 juillet 2015 :

« Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les noms des employés de banque, y compris les noms de tout avocat/notaire, et les données permettant de les identifier (par exemple adresse e-mail, numéro de téléphone), doivent être caviardées avant toute transmission des informations à l'IRS. »

Il a rejeté les recours pour le surplus.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande en substance au Tribunal fédéral d'annuler le chiffre 3 du dispositif de l'arrêt attaqué et de confirmer intégralement ses décisions du 21 juillet 2015.

Le Tribunal fédéral rejette le recours.

Extrait des considérants

3.

[...] L'objet du litige porte uniquement sur le point de savoir si c'est à bon droit que les juges précédents ont considéré que les données relatives aux employés de banque, ainsi que celles concernant un avocat/notaire, qui apparaissaient dans ces documents, devaient être caviardées avant leur communication à l'IRS, ce que conteste la recourante.

[...]

4.2. Une fois l'existence d'une présomption raisonnable d'une fraude fiscale ou d'un délit semblable reconnue, il faut déterminer concrètement l'ampleur de la documentation à transmettre. Sur ce point, le critère figurant à l'art. 26 par. 1 de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les États-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) est celui de la nécessité : sont en effet transmissibles les renseignements « nécessaires » pour prévenir les fraudes et délits semblables.

4.2.1. Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 26 CDI CH-US, l'assistance administrative vise à transmettre des renseignements qui sont de nature à servir de moyens de preuves à l'état de fait décrit dans la demande. Le critère de la nécessité est ainsi lié au principe de la proportionnalité. L'autorité requise doit donc se demander si les documents requis concernent bien les faits dépeints dans la requête et s'abstenir de transmettre des documents qui sont assurément dénués d'importance, en particulier pour protéger les personnes qui sont réellement étrangères à l'infraction à la base

de la demande (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; 2A.185/2003 du 27 janvier 2004 consid. 7.1 et les références; cf. également ATF 139 II 451 consid. 2.3.3 p. 459). Des informations touchant un proche du contribuable visé sont susceptibles d'être communiquées aux Etats-Unis si elles sont de nature à servir de moyen de preuve de l'infraction poursuivie et qu'elles sont propres à faire avancer l'enquête. La Cour de céans a jugé que tel était le cas d'informations concernant une personne proche du contribuable poursuivi, qui était titulaire de comptes bancaires qui avaient pu servir, même à son insu, à commettre une infraction, voire à transférer ou à dissimuler le produit d'une infraction. Cette personne a été considérée – sans que cela ne préjuge d'une éventuelle faute au plan pénal – comme impliquée dans la fraude soupçonnée. Dès lors que les renseignements requis n'étaient manifestement pas sans rapport avec l'infraction poursuivie ni impropres à faire progresser l'enquête, ils devaient donc être transmis (cf. arrêt 2A.430/2005 précité consid. 6.1 et 6.2).

4.2.2. Cette jurisprudence n'est sur le fond pas différente de celle qui a été rendue en lien avec les clauses d'échange de renseignements calquées sur l'art. 26 MC OCDE qui, pour sa part, conditionne l'octroi de l'assistance administrative aux renseignements « vraisemblablement pertinents » (cf. art. 26 par. 1 MC OCDE). Le Tribunal fédéral a en effet relevé, en substance, que cette condition est réputée réalisée s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents, précisant que cette appréciation est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, que le rôle de l'Etat requis se limite à vérifier que les documents demandés par l'Etat requérant ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et qu'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère; partant, l'autorité requise ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s. et également notamment arrêts du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in ATF 143 II 202 mais in RF 72/2017 p. 612 et RDAF 2017 II 336; 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.1). La jurisprudence rendue dans le contexte des CDI reprenant l'art. 26 MC OCDE précise du reste aussi que la notion de pertinence vraisemblable se recoupe largement avec le principe de la proportionnalité (arrêt 2C_893/2015 précité consid. 13.2 non publié et les références; cf. aussi ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.). Il s'ensuit que les principes posés dans le contexte de clauses d'échanges de renseignements calquées sur le MC OCDE peuvent être repris dans le cadre de la CDI CH-US s'agissant du contenu des documents à transmettre.

4.2.3. En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1^{er} janvier 2017, par l'ajout suivant : *lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes*

concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements (RO 2016 5059). Comme l'a récemment souligné la Cour de céans, le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF dans sa version 2017 est applicable à une demande d'assistance formée antérieurement peut rester incertain, puisque cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2016 du 23 août 2017 consid. 5.2.1 destiné à la publication). Selon celle-ci, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. supra consid. 2), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s. ; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6 p. 446 ; arrêt 2C_792/2016 précité consid. 5.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé.

4.2.4. En application de ces principes, le Tribunal fédéral a accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers dans les situations suivantes. En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, il a admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 p. 181). De même, il a jugé que les noms des titulaires d'une procuration sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance administrative (en l'occurrence l'épouse et les filles) remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié in ATF 141 II 436, mais in ASA 84 [2015/2016], p. 559 et traduit in RDAF 2016 II 374). Dans le contexte d'une demande tendant à déterminer si des prestations dont une société française prétendait avoir bénéficié de la part d'une société soeur établie en Suisse étaient effectives et partant déductibles fiscalement (prix de transfert), il a été admis que le nom et l'adresse des salariés de la société suisse pouvaient être transmis, ces informations étant vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la société suisse avait un personnel distinct de la société française et était en mesure d'effectuer les prestations litigieuses (arrêt 2C_690/2015 précité consid. 3.5 et 4.4, rappelé in ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 in fine p. 195). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du vé-

ritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4). Hormis ces cas, la jurisprudence a souligné que la transmission du nom d'employés de banque est en principe exclue, car cette information n'a dans la règle rien à voir avec la question fiscale qui motive la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 ; arrêt 2C_690/2015 précité consid. 4.5).

Etant donné l'équivalence des notions de renseignements « nécessaires » de l'art. 26 CDI CH-US et de renseignements « vraisemblablement pertinents » de l'art. 26 MC OCDE (cf. supra consid. 4.2.2), la jurisprudence précitée rendue dans le contexte des clauses d'échanges de renseignements calquées sur l'art. 26 MC OCDE est aussi applicable en lien avec l'art. 26 CDI CH-US.

4.3. En l'espèce, le point de savoir si les données permettant d'identifier les employés et l'avocat/notaire qui figurent dans ces documents doivent ou non être communiquées en application des art. 26 CDI CH-US et 4 al. 3 LAAF suppose donc que ces informations soient nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la convention. Ce n'est que si l'on peut exclure que tel soit le cas que ces données n'ont pas à être transmises.

A ce sujet, la recourante soutient que ces données sont de nature à établir la situation financière et fiscale de l'intimé. Elle se limite toutefois à affirmer le caractère nécessaire de ces informations, sans étayer son affirmation par une quelconque explication. Le Tribunal administratif fédéral retient au contraire et à juste titre que ces informations n'ont rien à voir avec la question fiscale qui motive les demandes. La situation financière et fiscale de l'intimé ressort en effet non pas de ces données, mais des documents bancaires qui vont être transmis, et l'on ne voit pas en quoi le caviardage des noms des employés de banque et de l'avocat/notaire qui y figurent les rendrait inintelligibles ou leur ôterait une quelconque force probante.

Certes, l'on ne peut exclure que la question de savoir si l'intimé a agi seul ou sur instigation, ou avec la complicité de tiers, pour constituer la structure frauduleuse qui a été mise au jour, est susceptible d'avoir un impact sur le montant de l'éventuelle amende fiscale qui sera prononcée à son encontre aux Etats-Unis. Ce qui est toutefois nécessaire sous cet angle est l'information relative à l'existence et à l'intervention de ces tiers, et non pas à leur identité. Sous cet angle également, les données litigieuses n'apparaissent pas nécessaires. Au demeurant l'IRS n'ignore de toute manière pas que la Banque a joué un rôle dans la constitution de la structure mise en place par l'intimé, puisqu'elle s'est elle-même annoncée aux autorités américaines en participant au Programme de régularisation comme banque en catégorie 2.

Autre est la question d'une possible poursuite pénale contre ces tiers eux-mêmes. Or, sur ce point, il ne faut pas perdre de vue que l'art. 26 CDI CH-US ouvre la voie à l'as-

sistance administrative seulement, et que cette disposition ne constitue pas, comme le relève pertinemment le Tribunal administratif fédéral, une voie d'entraide en matière pénale. La formulation des clauses d'échange de renseignements fondées sur l'art. 26 MC OCDE exprime du reste bien la distinction à opérer entre ces deux procédures : l'assistance administrative vise à communiquer des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application du droit fiscal interne (ou pour appliquer les dispositions de la convention de double imposition). L'échange de renseignements ne peut être utilisé à des fins détournées, en vue d'obtenir des informations sur l'identité de complices présumés du contribuable visé par la demande qui seraient susceptibles de poursuites pénales, si ces informations ne sont pas pertinentes pour élucider la situation fiscale de ce même contribuable. Le fait que l'échange de renseignements avec les Etats-Unis soit limité aux cas de fraudes fiscales ou délits semblables (ce qui n'est pas le cas de l'art. 26 MC OCDE) ne change rien au caractère fiscal de cette procédure ni au fait que la personne visée est avant tout le contribuable.

Il faut également relever que, dans le cas d'espèce, l'IRS ne requiert pas spécifiquement d'informations sur l'identité des employés de banque ou de toute autre personne extérieure à la banque qui serait intervenue à titre professionnel en lien avec l'infraction présumée. D'ailleurs, il ressort du contexte général dans lequel s'insère le présent litige que les autorités américaines distinguent elles-mêmes entre, d'une part, les informations concernant les banques et toutes les personnes qui ont joué un rôle dans la violation du droit fiscal américain, qui doivent être fournies dans le cadre du Programme de régularisation et des NPA, et, d'autre part, les renseignements concernant spécifiquement les comptes bancaires concernés, qui relèvent de l'assistance administrative. Il ressort en effet du Programme de régularisation qu'une banque qui s'annonce en catégorie 2 pour obtenir un NPA doit fournir aux autorités américaines des informations sur les personnes au sein de la banque qui ont structuré, géré ou supervisé les activités mises en cause, ainsi que le nom de toute autre personne ou entité connue de la Banque qui a eu un lien avec les comptes bancaires concernés (cf. supra [résumé des faits]). C'est donc par le biais du Programme de régularisation permettant la conclusion de NPA – et non par la voie de l'assistance administrative – que les autorités américaines peuvent obtenir des informations sur les employés de banque et sur tout autre intervenant susceptible d'avoir eu un lien avec les comptes bancaires concernés (dont les avocats et les notaires font partie). L'assistance administrative, qui intervient dans le sillage du Programme de régularisation (cf. aussi supra [résumé des faits]) a, elle, pour objet et pour but l'obtention de renseignements bancaires sur chacun des comptes bancaires visés en vue de compléter l'imposition du contribuable concerné.

Il s'ensuit que les données relatives aux employés de banque et à l'avocat/notaire qui figurent dans la documentation à transmettre ne sont, sous réserve de situations où l'Etat requérant demanderait expressément ces données et que celles-ci présenteraient

un caractère nécessaire avéré, pas des renseignements nécessaires au sens de l'art. 26 CDI CH-US, ce qui exclut la transmission d'informations les concernant (cf. aussi arrêt 2C_792/2016 précité consid. 5.2.1 et 5.2.2 destinés à la publication).

4.4. Pour justifier l'absence de caviardage des données litigieuses, l'Administration fédérale soutient également, en invoquant implicitement le principe de la spécialité, que les personnes en question sont de toute manière protégées, « dans la mesure où l'AFC rappelle à l'IRS les restrictions à l'utilisation de ces renseignements et l'obligation de maintenir le secret » ([...]). Or, le principe de spécialité, qui protège les tiers dont les noms apparaissent sur les documents (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.), ne saurait justifier une transmission de renseignements qui ne sont pas nécessaires au sens de l'art. 26 par. 1 CDI CH-US (cf., dans le même esprit, mais dans le contexte des droits de procédure des tiers concernés, l'arrêt 2C_792/2016 précité consid. 5.4.2 destiné à la publication). L'argument de la recourante tombe donc à faux.

[...]