

BGer 2C_310/2020 vom 1. Dezember 2020

Bundesgericht, 2020-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_310_2020

FR: TF 2C_310/2020 du 1 décembre 2020

IT: TF 2C_310/2020 del 1 dicembre 2020

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

E. 1.2

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let. h et 84a LTF). La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; 139 II 340 consid. 4 p. 343 et les références). Le Tribunal fédéral entre aussi en matière lorsqu'une cause soulève une question juridique de principe qui a déjà été tranchée, mais qui était encore ouverte au moment du dépôt du recours (arrêts 2C_598/2017 du 29 mars 2018 consid. 1.3 et les références; 2C_216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 1.3.2).

L'Administration fédérale soutient que la présente cause pose la question juridique de principe de savoir si toute personne indirectement concernée par des informations vraisemblablement pertinentes, susceptibles d'être transmises à l'Etat requérant, doit nécessairement être informée d'office par l'Administration fédérale de la procédure d'assistance administrative.

Dans un arrêt du 23 août 2017 publié in ATF 143 II 506 , le Tribunal fédéral a tranché la question de savoir si l'Administration fédérale pouvait refuser d'entrer en matière sur la demande d'un ex-employé de banque qui s'était annoncé auprès d'elle pour être admis à participer à la procédure d'assistance administrative dans laquelle son nom figurait. Il en a conclu que tel n'était pas le cas et que l'Administration fédérale devait donc accorder la qualité de partie à cet ex-employé (ATF 143 II 506 consid. 5 p. 511 ss). Dans le cas d'espèce, la problématique est différente, car il s'agit de savoir si l'Administration fédérale doit informer

d'office des personnes, notamment des employés de banque, qui ne sont pas visées par une demande d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise à l'Etat requérant. Cette question, qui revêt les caractéristiques d'une question juridique de principe, a fait l'objet des arrêts 2C_376/2019 et 2C_687/28019,

rendus le 13 juillet 2020 (cf. aussi les arrêts 2C_287/2019; 2C_417/2019; 2C_537/2019 et 2C_545/2019 du même jour). Elle était donc encore ouverte au jour du dépôt du recours dans la présente cause, de sorte que le recours remplit la condition de recevabilité de l'art. 84a LTF .

E. 1.3

L'Administration fédérale, qui a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 2 let. a LTF , a par ailleurs formé recours en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prévues (art. 42 LTF). Il convient partant d'entrer en matière.

E. 2

Devant le Tribunal fédéral, le litige ne porte plus sur l'abandon de la pratique de l'Administration fédérale consistant à enregistrer des personnes en tant que "parties préconstituées". Les intimés n'ont en effet pas recouru contre l'arrêt attaqué qui, sur ce point, a confirmé les décisions du 7 mai 2019 de l'Administration fédérale.

Le litige porte ainsi uniquement sur l'existence de l'obligation, par l'Administration fédérale, d'informer d'office les intimés dans l'hypothèse où elle devrait décider de ne pas caviarder les données permettant de les identifier dans la documentation bancaire destinée à être transmise aux Etats-Unis en exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale.

E. 3

Cette question doit en premier lieu être examinée à la lumière de la Convention applicable (cf. art. 1 al. 2 LAAF ; ATF 143 II 506 consid. 4 p. 511).

L'échange de renseignements avec les Etats-Unis est régi par 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). Jusqu'au 20 septembre 2019 était applicable l'ancien art. 26 CDI CH-US et l'ancien ch. 8 (ad art. 26) du Protocole à la CDI CH-US dans leur version originelle du 2 octobre 1996 (RO 1999 1460), qui prévoyaient en substance (cf. l'ancien art. 26 par. 1 1 e phrase CDI CH-US) l'échange de renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la Convention. Ces dispositions ne contenaient aucune règle de nature procédurale (ATF 143 II 506 consid. 4 p. 511). L'art. 26 CDI CH-US et le Protocole à la CDI CH-US ont été modifiés par l'art. 3 du Protocole du 23 septembre 2009, approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 et entré en vigueur le 20 septembre 2019 (RO 2019 3145). L'échange de renseignements avec les Etats-Unis est désormais calqué sur le standard OCDE figurant à l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune (MC OCDE; cf. FF 2010 217). Il prévoit un échange de renseignements qui peuvent être pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relatives aux impôts tombant sous le coup de la Convention (cf. art. 26 par. 1 CDI CH-US). Le nouveau ch. 10 (ad art. 26) let. e du Protocole à la CDI CH-US mentionne que les dispositions du droit régissant la procédure administrative dans l'Etat requis demeurent réservées s'agissant des droits des contribuables. Outre le fait que cette disposition ne concerne que le contribuable visé par une demande d'assistance, elle ne prescrit pas d'exigences procédurales particulières.

Ainsi, quelle que soit la version applicable de l'art. 26 CDI CH-US (sur l'applicabilité dans le temps du nouvel art. 26 CDI CH-US, cf. l'art. 5 par. 2 let. b du Protocole du 23 septembre 2009, RO 2019 3145), la CDI CH-US ne contient pas de disposition qui permette de déterminer si l'Administration fédérale doit informer d'office les personnes qui ne sont pas les contribuables visés par la demande, mais dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre au titre de l'assistance administrative. Cette question relève par conséquent de la procédure et des garanties offertes par l'Etat requis. La seule réserve est que les droits procéduraux accordés sur le plan interne ne représentent pas des obstacles entravant de manière inconsidérée la remise de renseignements à laquelle la Suisse s'est engagée en vertu du droit international (cf. le ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US, cf. aussi ATF 143 II 506 consid. 4 p. 511 et l'arrêt 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.2 destiné à la publication).

E. 4

En droit suisse, les dispositions topiques se trouvent dans la LAAF et dans la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), à laquelle celle-ci renvoie (cf. art. 5 al. 1 LAAF ; ATF 145 II 119 consid. 3.3 p. 123; 143 II 506 consid. 4 p. 411).

E. 4.1

L'art. 14 LAAF règle l'information des personnes habilitées à recourir et concrétise le droit à l'information qui découle du droit d'être entendu (arrêt 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7 destiné à la publication). Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19, al. 2. L'art. 14 al. 2 LAAF renvoie ainsi à l'art. 19 al. 2 LAAF, qui règle la qualité pour recourir dans la procédure d'assistance administrative. Selon l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. L'art. 48 al. 1 PA exige en particulier que la personne qui entend recourir contre une décision ait un intérêt digne de protection à la voir annulée ou modifiée (cf. art. 48 al. 1 let. c PA; arrêt 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 destiné à la publication).

E. 4.1.1

Dans le cas d'espèce, les intimés sont au bénéfice de jugements civils interdisant à une banque déterminée de transmettre des données permettant de les identifier aux Etats-Unis. Cela signifie que les intimés font partie des personnes dont une banque déterminée avait sollicité un NPA et avait l'intention de communiquer des données permettant de les identifier aux autorités américaines, soit parce qu'ils avaient structuré, géré ou supervisé les actions transfrontalières de cette banque en lien avec les Etats-Unis, soit parce qu'ils avaient été en lien avec un "Closed US Related Account" dans leur activité professionnelle (cf. supra consid. A.a). Dès lors que, pour obtenir un NPA, une banque doit aussi fournir aux Etats-Unis des informations pour que cet Etat puisse par la suite former des demandes d'assistance administrative, afin d'obtenir des renseignements sur ces Closed US Related Accounts, le nom des intimés est clairement susceptible d'apparaître, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, dans la documentation bancaire qui serait produite par la même banque qui s'est vu ordonner par le juge civil une interdiction de transmettre

leurs noms aux Etats-Unis (à titre d'exemple, cf. l'état de fait présenté in ATF 144 II 29). L'Administration fédérale ne le conteste du reste pas. Si l'arrêt attaqué ne précise pas à quel titre leur nom pourrait être transmis, il ressort de la liste des intimés qu'il ne s'agit pas uniquement d' (ex-) employés de banque, l'intimé n° 11 étant une personne morale. Quoiqu'il en soit, sous l'angle procédural, si les intimés devaient figurer dans la documentation bancaire à transmettre aux Etats-Unis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, ce serait en tant qu'"autres personnes" au sens des art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF (cf. arrêt 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7 et 7.1.1 destinés à la publication).

E. 4.1.2

Le point de savoir si les intimés ont un droit d'être informés d'office par l'Administration fédérale en vertu de l' art. 14 al. 2 LAAF doit être examiné à la lumière des arrêts qui ont été rendus sur cette problématique le 13 juillet 2020, à savoir l'arrêt 2C_376/2019, destiné à la publication, et l'arrêt 2C_687/28019 (cf. aussi les arrêts 2C_287/2019 consid. 4.1; 2C_537/2019 consid. 4.3 et 2C_545/2019 consid. 4.5 du même jour). Il ressort en substance de ces arrêts que, conformément à l' art. 14 al. 2 LAAF, l'Administration fédérale n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l' art. 19 al. 2 LAAF, mais seulement les personnes dont la qualité pour recourir au sens de l' art. 19 al. 2 LAAF est évidente (arrêts 2C_376/2019 consid. 7.2; 2C_687/2019 consid. 6.2). Ce cercle est restreint. En effet, parmi les personnes qui ne sont pas concernées par la procédure d'assistance au sens de l' art. 3 let. a LAAF, seules celles qui ont un intérêt digne de protection ont qualité pour recourir. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cet intérêt n'existe que dans des situations très particulières, car le principe de spécialité protège les tiers de l'utilisation des informations les concernant par l'État requérant. Ainsi, le seul fait que le tiers pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'État requérant ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (arrêt 2C_376/2019 consid. 7.1.3; cf. aussi arrêt 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5). Il faut que le tiers puisse se prévaloir d'autres circonstances, par exemple l'existence d'un risque concret que l'État requérant ne respectera pas le principe de spécialité. Il a aussi été admis qu'un employé de la banque détentrice de renseignements, dont le nom apparaissait dans la documentation bancaire destinée à être transmise à l'autorité requérante, avait un intérêt digne de protection à demander que son nom soit bien caviardé, non seulement pour vérifier que les autorités ne fournissent pas ses données en violation de l' art. 4 al. 3 LAAF, alors que son nom n'est pas pertinent pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée par la demande, mais aussi en lien avec la loi fédérale sur la protection des données, parce qu'un juge civil avait interdit à la banque de transmettre ses coordonnées (arrêt 2C_376/2019 consid. 7.1.3; ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 à 5.2.3 p. 512 ss). Rappelons qu'il faut encore que cet intérêt digne de protection soit évident pour que l'Administration fédérale ait l'obligation d'informer les personnes qui en sont titulaires de l'existence d'une procédure d'assistance administrative (arrêts 2C_376/2019 consid. 7.2; 2C_687/2019 consid. 6.2).

E. 4.1.3

La recourante et les intimés divergent quant à la portée des arrêts du 13 juillet 2020 sur le cas d'espèce. De son côté, l'Administration fédérale soutient qu'il en ressort que les tiers bénéficiant d'autres circonstances citées dans ces arrêts n'ont néanmoins pas forcément une

qualité pour recourir qui soit évidente à reconnaître (réplique du 25 septembre 2020 p. 2 ch. 4). Elle en déduit qu'elle n'a "dès lors en principe pas de devoir d'information d'office face à des tiers" et que c'est à eux qu'il incombe de se manifester auprès d'elle "afin de se prévaloir d'autres circonstances" (réplique du 25 septembre 2020 p. 2 ch. 4). Elle exclut implicitement que ces arrêts impliquent de sa part un devoir d'informer d'office les intimés en vertu de l'art. 14 al. 2 LAAF.

Les intimés soutiennent à l'inverse que, si leur nom devait apparaître dans la documentation à transmettre aux Etats-Unis en exécution d'une demande d'assistance administrative, leur intérêt digne de protection à en être informés serait évident, dès lors qu'ils peuvent se prévaloir des circonstances supplémentaires que le Tribunal fédéral a expressément mentionnées dans ses arrêts du 13 juillet 2020, à savoir l'existence d'un jugement civil interdisant à une banque de transmettre leur nom d'une personne aux Etats-Unis, ainsi que l'existence d'un risque concret de violation du principe de spécialité par cet Etat. En effet, admettre que l'Administration fédérale puisse transmettre des données permettant de les identifier sans les en informer au préalable viderait de leur substance les jugements civils qu'ils ont obtenus sous l'angle de la protection des données. Ils relèvent en outre que, selon eux, l'Administration fédérale avait admis elle-même le caractère évident de leur intérêt digne de protection, puisque, jusqu'au 7 mai 2019, elle acceptait de les enregistrer comme "parties préconstituées".

E. 4.1.4

Dans les arrêts du 13 juillet 2020, le Tribunal fédéral a subordonné le devoir d'information de l'Administration fédérale de l'existence d'une procédure d'assistance administrative aux personnes disposant d'un intérêt digne de protection évident, mais sans préciser si les situations évoquées pour illustrer l'existence d'un tel intérêt digne de protection devaient ou non être qualifiées d'évidentes. La divergence des parties qui vient d'être présentée est sous cet angle révélatrice. Il convient de préciser que savoir si l'on est ou non en présence d'un intérêt digne de protection évident ne peut être déterminé de manière abstraite, mais dépend des circonstances d'espèce. En l'occurrence, les intimés sont tous au bénéfice d'un jugement civil définitif et exécutoire, dont les dispositifs ont en commun qu'ils interdisent à une banque déterminée, sous la menace des peines prévues à l'art. 292 du Code pénal suisse, de communiquer aux autorités américaines hors d'une procédure d'entraide internationale des documents contenant des informations qui les identifient ou qui permettent de les identifier. Ces jugements démontrent l'existence d'un intérêt digne de protection évident des intimés à intervenir dans la procédure d'assistance administrative, dans l'hypothèse où l'Administration fédérale devrait décider de ne pas caviarder d'office les données permettant de les identifier de la documentation à transmettre aux Etats-Unis. En effet, même si l'Administration fédérale n'est en principe pas liée par ces jugements civils, il lui incombe de veiller à une certaine cohérence, car il serait difficilement compréhensible que les intimés soient protégés d'une transmission de données les concernant aux Etats-Unis par les juridictions civiles, mais pas par les autorités administratives (cf. déjà ATF 143 II 506 consid. 3.1 p. 510). A cela s'ajoute que, dans sa jurisprudence civile, le Tribunal fédéral a maintes fois confirmé qu'une banque qui s'est annoncée en catégorie 2 ne pouvait pas transmettre des données relatives à des ex-employés ou à des tiers aux autorités américaines en exécution d'un NPA (cf. notamment l'arrêt 4A_83/2016 du 22 septembre 2016 concernant deux avocats ainsi qu'une société anonyme d'avocats qui étaient au bénéfice d'une procuration sur des comptes bancaires dont l'ayant droit économique était un citoyen

américain, ou l'arrêt 4A_73/2017 du 26 juillet 2017, dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé le blocage d'une communication de données qu'une banque souhaitait faire aux Etats-Unis au sujet de l'un de ses anciens employés; cf. aussi, parmi de nombreux autres, les arrêts 4A_568/2018 du 25 juin 2019; 4A_294/2018 du 20 juin 2018; 4A_88/2017 du 29 novembre 2017).

E. 4.1.5

L'objection de l'Administration fédérale (cf. consid. 4.1.3) revient en réalité à exiger des tiers qu'ils se manifestent eux-mêmes auprès d'elle, afin de démontrer le caractère évident de leur intérêt digne de protection, alors que l'art. 14 al. 2 LAAF concerne précisément la situation où, du fait du caractère évident de l'intérêt digne de protection, c'est l'Administration fédérale qui est tenue d'informer d'office ces tiers. Cette objection n'emporte donc pas la conviction. En outre, s'il est vrai qu'une personne peut toujours s'annoncer auprès de l'Administration fédérale pour demander à avoir qualité de partie dans une procédure d'assistance administrative (pratique du reste expressément approuvée par le Tribunal fédéral, cf. arrêts 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.3.3 destiné à la publication; 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.3.3), cette possibilité ne serait d'aucun secours pour les intimés. Il ressort en effet des faits constatés (supra consid. B) que, le 17 mai 2019, ils ont demandé aux banques concernées de les tenir informés au cas où leur nom devait apparaître dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative. Ces banques n'ont soit pas répondu, soit répondu qu'elles ne donneraient pas suite à cette requête. On ne voit donc pas comment les intimés pourraient concrètement être en mesure de s'annoncer en temps utile auprès de l'Administration fédérale pour se protéger d'une transmission de données permettant de les identifier au cours d'une procédure d'assistance administrative.

Par ailleurs, et contrairement à ce qu'allègue l'Administration fédérale dans son recours du 29 mai 2020, l'obliger à informer d'office les intimés au cas où elle devrait décider de transmettre des données les identifiant aux Etats-Unis ne serait pas de nature à entraver l'assistance administrative avec cet Etat, ni à en retarder de manière inconsidérée l'issue. Le cas échéant, il serait envisageable que les renseignements soient transmis avec les noms caviardés, jusqu'à droit jugé sur la remise de ceux-ci (cf. en ce sens déjà ATF 143 II 506 consid. 5.3 p. 515 s.). Au surplus, l'argumentation présentée par l'Administration fédérale dans son recours, qui concerne de manière générale la question de l'obligation d'informer d'office les personnes qui ne sont qu'indirectement concernées par une demande d'assistance administrative, a été examinée dans les arrêts du 13 juillet 2020 et n'a donc plus d'objet.

E. 4.1.6

Il faut enfin relever que, sur le fond, la position de l'Administration fédérale, qui revient à refuser de caviarder le nom des intimés, est discutable (cf. sur les conditions justifiant la transmission de tels noms: ATF 144 II 29 consid. 4.3 p. 37 s., rappelé in arrêt 2C_598/2017 du 29 mars 2018 consid. 4). La recourante se limite en effet à se prévaloir du caractère nécessaire de ces renseignements, sans étayer son affirmation par une quelconque explication.

E. 4.1.7

Les intimés ont donc un intérêt digne de protection évident à être informés de l'existence d'une procédure d'assistance administrative américaine si, dans ce contexte, l'Administration fédérale devait décider de transmettre aux Etats-Unis des données

permettant de les identifier, parce qu'ils sont au bénéfice de jugements civils qui interdisent à une banque déterminée de transmettre leur nom aux Etats-Unis. Il n'est dès lors pas nécessaire de se demander si, comme le soutiennent aussi les intimés, le caractère évident de leur intérêt digne de protection découle également d'un risque concret de violation du principe de spécialité par les Etats-Unis, d'autant que leur argumentation sur ce point repose essentiellement sur des faits qui n'ont pas été constatés dans l'arrêt attaqué (art. 105 al. 1 LTF), sans qu'ils ne s'en plaignent (cf. art. 97 LTF).

E. 4.2

Dès lors que l'Administration fédérale a décidé d'abandonner sa pratique consistant à enregistrer, en tant que "parties préconstituées", les personnes au bénéfice de jugements civils qui s'annonceraient auprès d'elles, elle s'est privée de la possibilité de connaître facilement l'identité de personnes qu'elle serait tenue d'informer d'office si elle devait persister à renoncer à caviarder les données permettant de les identifier de la documentation à transmettre au titre de l'assistance administrative aux Etats-Unis. Si l'Administration fédérale n'entend pas reprendre cette pratique, qui semble a priori favoriser un traitement diligent des procédures (art. 4 al. 2 LAAF), il lui incombera alors, en cas de demande d'assistance administrative américaine, de requérir des banques détentrices des renseignements qu'elles lui indiquent la liste des personnes qui sont au bénéfice de jugements civils leur interdisant la communication de leurs données aux Etats-Unis.

Il faut finalement relever que, comme la présente cause concerne uniquement des personnes qui ont obtenu un jugement civil interdisant à une banque déterminée de transmettre leurs données à l'étranger, la question de savoir si l'Administration fédérale serait aussi tenue d'informer d'office d'autres personnes qui se trouvent dans une situation comparable à celle des intimés, mais qui ne seraient pas au bénéfice d'un tel jugement civil, n'a pas à être tranchée dans la présente procédure.

E. 5

Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en jugeant que l'Administration fédérale devrait informer d'office les intimés (art. 14 al. 2 LAAF) si elle devait décider, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, de ne pas caviarder les données permettant de les identifier dans la documentation bancaire destinée à être transmise aux Etats-Unis.

E. 6

Mal fondé, le recours de l'Administration fédérale est partant rejeté.

Il ne sera pas perçu de frais (art. 66 al. 4 LTF). Les intimés, qui se sont déterminés, ont droit à une indemnité à titre de dépens, à la charge de la Confédération (art. 68 al. 2 LTF), solidairement entre eux (art. 68 al. 4 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.