

Philipp Fischer / Sébastien Pittet

Devoir d'information de l'AFC à l'égard de tiers

Survol du devoir d'information de l'AFC à l'égard de tiers dans une procédure d'entraide internationale en matière fiscale

Ces dernières années, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur la question du devoir d'information de l'Administration fédérale des contributions à l'égard de tiers dans le cadre d'une procédure d'entraide internationale en matière fiscale. La présente contribution vise à analyser les contours de cette obligation de l'Administration fédérale des contributions en commentant notamment les arrêts rendus par le Tribunal fédéral.

Catégories d'articles : Contributions

Domaines juridiques : Droit fiscal, Protection des données

Proposition de citation : Philipp Fischer / Sébastien Pittet, Devoir d'information de l'AFC à l'égard de tiers, in : Jusletter 16 janvier 2023

Table des matières

1. Introduction
2. Devoir d'information sous l'angle de la LAAF
 - 2.1. Systématique légale
 - 2.2. Episode 1 : appréciation large de la qualité pour recourir dans l'ATF 143 II 506
 - 2.3. Episode 2 : nouveau critère décisif : la qualité pour recourir évidente
 - 2.4. Episode 3 : précisions sur la notion de « qualité pour recourir évidente »
 - 2.4.1. La pratique de l'AFC en lien avec les requêtes d'entraide américaines dans un contexte bancaire
 - 2.4.2. Le raisonnement du Tribunal fédéral
3. Devoir d'information sous l'angle de la LPD
4. Récapitulatif
5. Commentaires
 - 5.1. Qualité pour recourir évidente
 - 5.2. Absence de prise en compte du niveau de protection de l'Etat requérant
6. Schéma récapitulatif

1. Introduction

[1] Ces dernières années, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de se prononcer, à plusieurs reprises, sur la question du devoir d'information de l'Administration fédérale des contributions (l'« AFC ») à l'égard de tiers dans le cadre d'une procédure d'entraide internationale en matière fiscale.

[2] L'entraide administrative internationale en matière fiscale permet l'échange de renseignements entre des autorités fiscales d'Etats différents. En Suisse, l'AFC est l'autorité compétente dans ce domaine et traite des demandes d'assistance en matière fiscale émanant d'Etats étrangers (article 2 (1) LAAF¹).

[3] Les demandes d'entraide concernent une personne au sujet de laquelle les autorités fiscales étrangères souhaitent obtenir des informations (le plus souvent sur des avoirs déposés en Suisse). La LAAF définit la notion de « personne concernée » comme la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative (article 3 (a) LAAF).

[4] Une fois la demande reçue, l'AFC collecte auprès du détenteur de l'information en Suisse (typiquement une banque) les informations pertinentes qu'elle entend transmettre à l'étranger. Les informations récoltées au sujet de la personne concernée, destinées à être transmises à l'étranger, peuvent contenir des données de tiers non directement visés par la demande d'entraide.

[5] Cette contribution vise à analyser le devoir d'information de l'AFC à l'égard de ces personnes dont le nom apparaît dans les documents destinés à être transmis (de manière non caviardée) en réponse à la requête d'entraide en matière fiscale, mais qui ne sont pas directement visées par la requête.

[6] En pratique, le tiers informé de la demande d'entraide pourrait être tenté de s'opposer à la transmission des informations. Cette opposition peut conduire à retarder la transmission des informations à l'étranger. La question du devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers confronte ainsi, d'une part, le droit des tiers à participer à la procédure et, d'autre part, la mise en œuvre efficace de l'assistance administrative par la Suisse.

¹ Loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1).

[7] Pour tenter de délimiter les contours du devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers, nous analyserons les deux bases légales qui prévoient un devoir d'information, à savoir la LAAF (*infra* 2) et la LPD² (*infra* 3). Après un bref récapitulatif (*infra* 4), nous terminerons cette contribution par quelques commentaires (*infra* 5) ainsi qu'un schéma récapitulatif (*infra* 6).

2. Devoir d'information sous l'angle de la LAAF

[8] Afin de cerner l'étendue de l'obligation de l'AFC d'informer des tiers sous l'angle de la LAAF, il convient d'analyser les dispositions pertinentes de cette loi (*infra* 2.1). A première lecture, les dispositions légales laissent place à une marge d'appréciation importante, comblée en partie désormais par le Tribunal fédéral à la suite d'une série d'arrêts rendus dans ce domaine.

[9] Après une interprétation large résultant d'un premier arrêt, publié à l'ATF 143 II 506 (*infra* 2.2), le Tribunal fédéral a finalement, au fil des arrêts qu'il a rendus, réduit le périmètre du devoir d'information à charge de l'AFC. Le Tribunal fédéral a notamment estimé qu'un tel devoir d'information ne pouvait être déclenché que pour autant que le tiers dispose d'une qualité pour recourir « évidente » (cf. ATF 146 I 172, *infra* 2.3). Finalement, dans un arrêt 2C_310/2020 du 1^{er} décembre 2020, notre Haute Cour a apporté quelques précisions sur cette notion de qualité pour recourir « évidente », réduisant d'autant, tel que nous le verrons, les cas où un devoir d'information s'imposerait à l'AFC (*infra* 2.4).

2.1. Systématique légale

[10] A titre liminaire, il convient de mentionner le rôle des conventions de double imposition en matière d'impôts sur le revenu (les « CDI »), souvent applicables aux demandes d'assistance administrative. Les CDI ne contiennent en principe pas de disposition qui permette de déterminer si l'AFC doit informer d'office les tiers. Dès lors, cette question relève du droit procédural de l'Etat requis, et donc des garanties ressortant de son droit interne.³ Les droits procéduraux accordés sur le plan interne ne doivent cependant pas représenter des obstacles qui entraveraient de manière inconsidérée la remise de renseignements à laquelle la Suisse s'est engagée en vertu du droit international.⁴ Par conséquent, même en présence d'une CDI, c'est en principe la LAAF et les dispositions analysées ci-dessous qui sont applicables pour déterminer le devoir d'information de l'AFC à l'égard de tiers.

[11] L'analyse de l'existence d'un tel devoir d'information sous l'angle de la LAAF peut être séparée en plusieurs étapes.

[12] Tout d'abord, la transmission de renseignements concernant des tiers est exclue (i) lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou (ii) lorsque les intérêts légitimes de tiers prévalent sur l'intérêt de l'Etat étranger à la transmission des renseignements (article 4 (3) LAAF). Dans ces si-

² Loi sur la protection des données (LPD ; RS 235.1).

³ TF 2C_310/2020 du 1^{er} décembre 2020, c. 3.

⁴ TF 2C_310/2020 du 1^{er} décembre 2020, c. 3.

tuations, l'AFC caviarde les données permettant d'identifier des tiers et la question d'un devoir d'information ne se pose pas.

[13] Dans l'hypothèse où l'AFC entend transmettre des données de tiers à l'étranger car ces informations sont jugées vraisemblablement pertinentes, se pose alors la question du devoir de l'AFC d'informer le tiers.

[14] Selon l'article 14 (2) LAAF, l'AFC informe les personnes qui ne sont pas directement visées par la demande (*i.e.* les tiers) si, sur la base du dossier, l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'article 19 (2) LAAF.

[15] L'article 19 (2) LAAF renvoie à l'article 48 PA⁵ selon lequel a qualité pour recourir, quiconque (i) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire, (ii) est spécialement atteint par la décision attaquée, et (iii) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

[16] En résumé, pour déterminer si l'AFC doit informer des tiers de la procédure d'assistance administrative, il convient d'identifier si ces derniers seraient habilités à recourir, et en particulier s'ils disposent d'un intérêt digne de protection.

2.2. Episode 1 : appréciation large de la qualité pour recourir dans l'ATF 143 II 506

[17] Dans un arrêt du 23 août 2017 (TF 2C_792/2016, publié *in* ATF 143 II 506), le Tribunal fédéral s'est penché sur la question de l'obligation, pour l'AFC, d'informer d'office des tiers de la procédure d'assistance administrative.

[18] La situation factuelle peut être résumée comme suit. Les autorités fiscales américaines adressent une demande d'assistance administrative à l'AFC concernant un compte bancaire ouvert auprès d'une banque suisse. L'AFC s'adresse à la banque qui fournit les informations pertinentes tout en caviardant les données relatives à un ancien employé de la banque. L'AFC ordonne la transmission des documents sans caviardage et la banque s'exécute. Selon l'AFC, les informations sur l'employé sont pertinentes car il n'est pas un tiers non impliqué dans les faits à la base de la demande d'entraide. En effet, les autorités américaines suspectent l'employé d'avoir aidé la personne concernée à commettre une fraude fiscale. L'employé s'oppose auprès de l'AFC à la transmission des données non caviardées. L'AFC considère que les conclusions de l'employé sont irrecevables car ce dernier n'a pas la qualité pour agir.

[19] Dans son arrêt, le Tribunal fédéral constate que si l'AFC renonce à supprimer ou caviarder le nom du tiers, c'est parce que l'AFC estime que son identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande d'entraide ou qu'à tout le moins ces renseignements sont vraisemblablement pertinents. Dans cette situation, le Tribunal fédéral considère que « force est de constater que [le tiers] visé peut faire valoir un intérêt digne de protection au sens de l'article 48 PA, ne serait-ce que pour vérifier que les autorités suisses ne fournissent pas ses coordonnées en violation de l'article 4 al. 3 LAAF. (...) Une possibilité de recours doit donc aussi lui être accordée (cf. article 19 al. 2 LAAF) » (c. 5.2.1). Par ailleurs, le Tribunal fédéral précise qu'une possibilité de recours découle également des exigences de la protection des données, même si l'article 4 (3)

⁵ Loi sur la procédure administrative (PA; RS 172.021).

LAAF (qui régit la transmission de données de tiers) doit être appliqué en tant que *lex specialis* (sur ce point, *infra* 2.3 et 3).

[20] Par ailleurs, le Tribunal fédéral constate que l'intérêt digne de protection du tiers résultait aussi du fait qu'un jugement civil interdisait au détenteur des renseignements, sur la base de la LPD, de transmettre les données personnelles du tiers en question dans l'Etat requérant.

[21] Ce premier arrêt ne se prononce pas expressément sur la question du devoir de l'AFC d'informer des tiers. En effet, l'employé était déjà informé du fait que des données le concernant avaient été transférées à l'AFC. L'analyse porte donc sur une étape ultérieure du raisonnement, à savoir la possibilité pour le tiers de recourir contre la communication des données le concernant. Toutefois, comme développé ci-dessus (*supra* 2.1), l'obligation d'information de l'AFC à l'égard de tiers est liée à la qualité pour recourir.

2.3. Episode 2 : nouveau critère décisif : la qualité pour recourir évidente

[22] Dans un deuxième arrêt du 13 juillet 2020 (TF 2C_376/2019, publié in ATF 146 I 172), le Tribunal fédéral apporte des précisions sur le devoir pour l'AFC d'informer des tiers de la procédure d'assistance administrative. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral considère que la mention du nom d'un tiers dans des informations transmises à l'étranger ne suffit pas, à elle seule, à faire naître un intérêt digne de protection, qui déclencherait la qualité pour recourir et donc une obligation pour l'AFC d'informer d'office le tiers (article 48 PA *cum* articles 19 (2) et 14 (2) LAAF).⁶

[23] Selon le Tribunal fédéral, un devoir d'information ne naît pas automatiquement à l'égard du tiers notamment au motif que ce dernier serait protégé par le principe de spécialité qui doit garantir en principe, sauf exceptions (nécessitant l'accord de l'Etat requis), que les informations transmises dans la procédure d'assistance administrative ne seront utilisées qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels elles ont été demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises. Le Tribunal fédéral estime que d'autres éléments sont nécessaires pour établir un intérêt digne de protection, tels que l'existence d'un risque concret que l'Etat requérant ne respectera pas le principe de spécialité.

[24] L'arrêt apporte ensuite une précision supplémentaire sur l'application de l'article 14 (2) LAAF. Comme mentionné, la disposition impose à l'AFC d'informer des personnes tierces à la procédure si l'AFC « peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'article 19 (2) [LAAF] ». Selon le Tribunal fédéral, cette disposition ne crée pas, pour l'AFC, une obligation d'informer toutes les personnes qui pourraient théoriquement avoir la qualité pour recourir au sens de l'article 19 (2) LAAF, mais seulement celles dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir. Par conséquent, le Tribunal fédéral considère que l'AFC ne doit renseigner sur l'existence d'une procédure d'assistance administrative que les personnes dont la qualité pour recourir au sens de l'article 19 (2) LAAF est « évidente ».⁷

[25] Même s'il n'est pas directement énoncé ainsi par le Tribunal fédéral, ce deuxième arrêt s'écarte du premier arrêt analysé s'agissant du devoir d'information à charge de l'AFC. En effet,

⁶ « Le simple fait que leur nom soit mentionné dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à faire naître un intérêt digne de protection », ATF 146 I 172, c. 7.1.3.

⁷ « Cette formulation indique que l'Administration fédérale ne doit renseigner sur l'existence d'une procédure d'assistance administrative que les personnes dont la qualité pour recourir au sens de l'article 19 al. 2 LAAF est évidente », ATF 146 I 172, c. 7.2.

dans le premier arrêt analysé, l'absence de caviardage de noms de tiers impliquait directement un intérêt digne de protection au sens de l'article 48 PA, qui octroyait la qualité pour recourir au tiers (article 48 PA *cum* article 19 (2) LAAF). Or, dans ce deuxième arrêt, la mention du nom d'un tiers dans des informations transmises à l'étranger ne suffit en soi pas à faire naître un intérêt digne de protection, encore faut-il que le tiers dispose d'une qualité pour recourir « évidente », une notion que le Tribunal fédéral explicita dans sa prochaine jurisprudence.

2.4. Episode 3 : précisions sur la notion de « qualité pour recourir évidente »

[26] Dans un troisième arrêt du 1^{er} décembre 2020 (TF 2C_310/2020), le Tribunal fédéral apporte de nouvelles précisions sur la notion de qualité pour recourir évidente introduite quelques mois plus tôt dans l'ATF 146 I 172.

[27] La situation factuelle de cette décision est quelque peu différente. A la différence de la dernière jurisprudence citée, les tiers sont, dans cet arrêt, tous au bénéfice d'un jugement civil définitif et exécutoire, communiqué à l'AFC. Les jugements interdisent à une banque déterminée de communiquer aux autorités américaines, hors d'une procédure d'entraide internationale où ces personnes seraient des personnes visées, des documents contenant des informations qui les identifient ou qui permettent de les identifier. Ces jugements sont fondés sur la LPD.

2.4.1. La pratique de l'AFC en lien avec les requêtes d'entraide américaines dans un contexte bancaire

[28] Afin de comprendre la nature de cette décision, il convient d'apporter quelques précisions sur la pratique appliquée par l'AFC en lien avec les requêtes d'entraide américaine dans un contexte bancaire.

[29] Comme mentionné, les tiers avaient transmis une copie du jugement civil à l'AFC. Ce comportement s'expliquait en raison d'une pratique de l'AFC d'enregistrer les tiers au bénéfice d'un jugement civil en qualité de « partie préconstituée ». Cette pratique permettait de faire en sorte que la personne ainsi enregistrée soit informée par l'AFC au cas où, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, son nom devait apparaître dans la documentation destinée à être transmise aux Etats-Unis. En pratique, en cas de demande d'assistance administrative, l'AFC demandait à la banque détentrice des renseignements si le nom d'une « partie préconstituée » y apparaissait. Dans l'affirmative, l'AFC informait la personne en question, qui obtenait dès lors formellement qualité de partie dans la procédure d'assistance administrative, ce qui lui permettait d'y participer et, le cas échéant, de recourir contre la transmission de son nom aux Etats-Unis.

[30] Dans le cas particulier, par lettres du 7 mai 2019, l'AFC a informé chacun des intimés (les tiers) qu'elle avait décidé de changer sa pratique et que, désormais, en cas de demande d'assistance administrative américaine, l'AFC ne demanderait plus à la banque détentrice des renseignements si des données personnelles les concernant figuraient dans la documentation bancaire produite et elle n'accorderait plus d'office aux tiers la qualité de partie dans la procédure. Les tiers pourraient en revanche toujours s'annoncer auprès de l'AFC s'ils souhaitaient participer à la procédure d'entraide. C'est ce changement de pratique de l'AFC qui a conduit les tiers à porter la cause par-devant le Tribunal administratif fédéral, puis le Tribunal fédéral.

2.4.2. Le raisonnement du Tribunal fédéral

[31] Dans la mesure où l'AFC n'entend plus continuer sa pratique d'informer automatiquement les « parties préconstituées », le Tribunal fédéral examine l'existence d'un devoir d'information de l'AFC qui découlerait de l'article 14 (2) LAAF.

[32] Selon le Tribunal fédéral, ces jugements civils démontrent l'existence d'un intérêt digne de protection évident des tiers à intervenir dans la procédure d'assistance administrative (et donc *in fine* également d'une qualité pour recourir évidente laquelle fonde en soi un devoir d'information des tiers par l'AFC sur la base de l'article 14 (2) LAAF tel qu'interprété par le Tribunal fédéral).

[33] L'arrêt précise que si l'AFC n'est en principe pas liée par des jugements civils, il lui incombe de veiller à une certaine cohérence dans l'ordre juridique ; il serait en effet difficilement compréhensible que les tiers soient protégés d'une transmission de données les concernant à l'étranger par les juridictions civiles, mais qu'une décision des autorités administratives fasse échec à cette protection.

[34] Par conséquent, en raison de l'existence d'un intérêt digne de protection évident, les tiers au bénéfice du jugement civil doivent être informés d'office de l'existence d'une procédure d'assistance administrative.

[35] Le Tribunal va même plus loin en imposant un réel devoir à charge de l'AFC d'agir de manière proactive. En effet, si l'AFC n'entend pas reprendre sa pratique relative aux personnes préconstituées, il lui incombe, 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 » (c. 4.2).

[36] Le Tribunal fédéral considère que cette solution n'est pas de nature à entraver ou retarder la mise en œuvre de l'assistance administrative. En effet, il serait envisageable que les renseignements soient transmis avec les noms des tiers caviardés, jusqu'à droit jugé sur la remise de ceux-ci. A cet égard, le Tribunal fédéral mentionne dans un *obiter dictum* que « sur le fond, la position de l'Administration fédérale, qui revient à refuser de caviarder le nom des intimés, est discutable » (c. 4.1.6).

[37] Enfin, le Tribunal fédéral précise volontairement que, comme les tiers étaient tous au bénéfice d'un jugement civil exécutoire interdisant à une banque déterminée de transmettre leurs données à l'étranger, la question de savoir si l'AFC est tenue d'informer d'office d'autres personnes dans la même situation, mais qui ne seraient pas au bénéfice d'un jugement civil, n'a pas à être tranchée.

[38] Même si cet arrêt concerne un état de fait relativement spécifique, il apporte certaines clarifications sur la notion de qualité pour recourir évidente, en fournissant un exemple d'une situation qui peut conduire à admettre l'existence de la qualité pour recourir « particulière » aux tiers.⁸

⁸ A noter que le champ d'application de la nouvelle LPD, laquelle entrera en vigueur le 1^{er} septembre 2023, sera modifié et n'inclura plus les personnes morales. Par conséquent, si les tiers sont des personnes morales, ils ne pourront vraisemblablement plus obtenir une décision civile se fondant sur la LPD pour demander l'interdiction du transfert de leurs données.

3. Devoir d'information sous l'angle de la LPD

[39] Indépendamment de ce qui précède, dans son arrêt 2C_825/2019 du 21 décembre 2021, le Tribunal fédéral s'est interrogé sur un devoir d'information de l'AFC à l'égard de tiers, lequel trouverait son fondement non pas dans la LAAF, mais dans la LPD.

[40] Cet arrêt intervient dans le contexte suivant. Le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (le « **Préposé** ») apprend que l'AFC a l'intention de transmettre aux autorités fiscales américaines (*Internal Revenue Service*, IRS) le nom de plus de cent personnes dans le cadre d'une demande d'assistance administrative, sans informer ces derniers dans la mesure où ils sont considérés comme tiers. Le Préposé émet une recommandation à l'AFC, selon laquelle les tiers doivent être informés de la transmission de leurs données et que la qualité pour recourir leur soit reconnue. Après le refus de l'AFC de se conformer à cette recommandation, le Préposé s'adresse au Département fédéral des finances, en lui demandant d'imposer à l'AFC de respecter sa recommandation. Le Département fédéral des finances confirme la pratique de l'AFC. A l'encontre de cette décision, le Préposé interjette un recours devant le Tribunal administratif fédéral, lequel estime, au contraire des autorités fiscales précitées, que les tiers doivent être informés, suivant ainsi la recommandation du Préposé.

[41] Le raisonnement est ici le suivant. Selon l'article 18a LPD, un organe fédéral a l'obligation d'informer la personne concernée de toute collecte de données la concernant, au plus tard lors de la communication à un tiers. L'information doit contenir au moins les finalités du traitement et les catégories de destinataires.

[42] Retranscrite dans une optique d'entraide internationale, cette obligation impose à l'AFC (en tant qu'organe fédéral au sens de la LPD) d'informer les tiers (i.e., les personnes dont des données personnelles sont traitées, c'est-à-dire des personnes concernées au sens de la LPD⁹) de la transmission des données (i.e., la finalité du traitement) aux autorités étrangères (i.e., les destinataires). Cette information doit intervenir, selon l'article 18a LPD, avant la communication aux autorités étrangères.

[43] Il découle ainsi de l'article 18a LPD un devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers distinct du devoir d'information qui découlerait de l'article 14 (2) LAAF.

[44] Toutefois, l'article 18a (4) LPD précise que l'organe fédéral (ici l'AFC) est délié de son devoir d'informer la personne concernée (ici les tiers) : (i) si la communication est expressément prévue par la loi ou (ii) si le devoir d'informer est impossible à respecter ou nécessite des efforts disproportionnés.

[45] Dans cet arrêt, il appartenait au Tribunal fédéral d'analyser si l'article 4 (3) LAAF, qui prévoit l'exclusion de toute communication des données des tiers sauf si certaines conditions définies par cette disposition sont remplies, peut valablement délier l'AFC de son devoir d'informer les tiers qui découle de la LPD.

[46] Le Tribunal fédéral constate tout d'abord que l'article 4 (3) LAAF en lien avec l'article 14 (2) LAAF prévoient expressément la « communication à l'étranger », ce qui conduirait à priori à délier l'AFC de son devoir d'informer (car la communication serait expressément prévue par la loi au sens de l'article 18a (4) LPD). Néanmoins, comme la communication des données personnelles des tiers porte atteinte à la sphère privée des tiers et au droit à l'autodétermination informationnelle

⁹ Article 3 (b) et (e) LPD.

(article 13 (2) Cst.¹⁰), le Tribunal fédéral analyse encore si la norme est suffisamment précise pour fonder une atteinte à ce droit fondamental.

[47] Pour déterminer si une norme limitant un droit fondamental est suffisamment précise, il convient (i) d'analyser si le tiers peut se rendre compte à la lecture de la disposition qu'une communication peut être effectuée et (ii) de déterminer la gravité de l'atteinte aux droits fondamentaux.

[48] En l'occurrence, (i) l'article 4 (3) LAAF est suffisamment précis pour que les tiers puissent savoir qu'une communication de données les concernant est possible et (ii) comme les données transmises dans le cas d'espèce sont en lien avec une relation bancaire et ne sont donc en principe pas des données sensibles au sens de la LPD¹¹, la gravité de l'atteinte est faible. Par conséquent, conformément à l'article 18a (4) LPD, l'AFC est déliée du devoir d'informer les tiers qui découle de l'article 18a (1) LPD.

[49] Une conclusion différente pourrait être envisagée si les données personnelles peuvent être qualifiées de données sensibles au sens de la LPD. En effet, dans cette situation, l'atteinte au droit fondamental serait plus grande et l'article 4 (3) LAAF ne serait peut-être pas suffisant pour délier l'AFC de son devoir d'informer la personne concernée (le tiers) au sens de l'article 18a LPD. Néanmoins, comme HIRSCH le relève à juste titre, l'AFC pourrait encore, dans ce cas, se prévaloir de l'article 18a (4) (b) LPD en estimant qu'elle est déliée de son devoir d'informer le tiers car ce devoir est impossible à respecter ou nécessite des efforts disproportionnés.¹² A noter que cette exception a été invoquée par l'AFC dans son recours. L'admissibilité de ce grief a été expressément laissée ouverte par le Tribunal fédéral.

[50] Cette décision fondée sur la LPD doit être analysée en parallèle des autres décisions discutées ci-dessus. En effet, le devoir de l'AFC d'informer les tiers peut trouver sa source dans la LAAF (article 4 (3) LAAF *cum* article 14 (2) LAAF) ou dans la LPD (article 18a LPD).

[51] L'application de cette jurisprudence ne sera vraisemblablement pas modifiée avec l'entrée en vigueur au 1^{er} septembre 2023 de la nouvelle LPD (la « **nLPD** »). En effet, le devoir d'information d'un organe fédéral et les exceptions qui en découlent restent substantiellement inchangés dans le nouveau droit, les articles 20 (1) (b) et 20 (2) (b) nLPD prévoyant des exceptions au devoir d'information pour les traitements prévus par la loi ou si le devoir d'information engendre des efforts disproportionnés. Un point tout de même à relever, la nouvelle LPD aura un champ d'application plus restreint, car elle ne s'appliquera plus aux données personnelles des personnes morales. Dès lors, une personne morale ne pourra plus se prévaloir d'un droit à l'information. Ce changement ne devrait toutefois pas avoir de réelle conséquence puisque, comme évoqué ci-dessus, la jurisprudence du Tribunal fédéral délie l'AFC de son devoir d'informer le tiers (ici la personne morale), sous réserve potentiellement d'une communication de données sensibles. Or, on ne voit pas dans quelle situation l'AFC pourrait traiter de données sensibles d'une personne morale.

¹⁰ Constitution fédérale (Cst.; RS 101).

¹¹ Article 3 (d) LPD.

¹² CÉLIAN HIRSCH, Devoir d'information des tiers : Le Tribunal fédéral donne (encore) raison à l'AFC, publié le : 19 septembre 2022 par le Centre de droit bancaire et financier, <https://cdbf.ch/1245/>.

4. Récapitulatif

[52] Pour résumer, il ressort des trois premiers arrêts analysés une évolution de l'obligation pour l'AFC d'informer d'office les tiers de l'existence d'une procédure d'assistance administrative sous l'angle de la LAAF. Le premier arrêt semblait laisser une porte ouverte à une information au tiers. Quand bien même dans cet arrêt le tiers était au bénéfice d'un jugement civil interdisant le transfert de ses données dans l'Etat requérant, le Tribunal fédéral a jugé que le jugement civil n'était qu'une preuve additionnelle de l'intérêt digne de protection (« l'intérêt digne de protection résulte **aussi** de fait que celui-ci [le tiers] a obtenu d'un jugement civil qu'il soit fait interdiction (...) de transmettre son nom », c. 5.2.3, mise en évidence ajoutée).

[53] Dans les deux arrêts suivants, le Tribunal fédéral restreint le devoir d'information de l'AFC, estimant que les tiers ne doivent pas être informés par l'AFC de l'existence de la procédure d'assistance administrative si ceux-ci ne disposent pas d'une qualité pour recourir évidente (probablement assimilable à un intérêt digne de protection évident). Cette qualité de partie évidente devrait probablement pour le moment être admise (i) lorsqu'il existe un risque concret de violation du principe de spécialité par l'Etat requérant (une hypothèse qui ne devrait que rarement être retenue par l'AFC en pratique¹³) ou (ii) si un jugement civil interdit au détenteur des renseignements de transmettre les données personnelles du tiers¹⁴.

[54] Finalement, dans le dernier arrêt analysé, le Tribunal fédéral ferme la porte à un devoir d'information de l'AFC sur la base cette fois de la LPD, sous réserve d'une transmission de données sensibles au sens de la LPD.

[55] A l'avenir, le devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers devra s'analyser sous deux volets, à savoir (i) le volet LAAF et (ii) le volet LPD. Toutefois, les arrêts analysés ci-dessus démontrent que, tant sous l'angle de la LAAF que de la LPD, le devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers devra être envisagé uniquement dans certaines situations spécifiques, l'absence d'information étant, semble-t-il, devenue la règle.

[56] Pour faciliter la compréhension globale de cette analyse, un schéma récapitulatif est proposé à la fin de cette contribution (*infra* 6).

5. Commentaires

[57] L'analyse du Tribunal fédéral soulève des questions que nous avons regroupées en deux catégories : l'interprétation actuelle de la qualité de partie évidente (*infra* 5.1) et l'absence de prise en compte du niveau de protection de l'Etat requérant (*infra* 5.2).

¹³ Sur ce point, *infra* 5.1.

¹⁴ Comme déjà mentionné, à noter que le champ d'application de la nouvelle LPD, laquelle entrera en vigueur le 1^{er} septembre 2023, sera modifié et n'inclura plus les personnes morales. Par conséquent, si les tiers sont des personnes morales, ils ne pourront vraisemblablement plus obtenir une décision civile se fondant sur la LPD pour demander l'interdiction du transfert de leurs données.

5.1. Qualité pour recourir évidente

[58] L'interprétation de l'article 14 (2) LAAF effectuée par le Tribunal fédéral peut être sujette à quelques commentaires.

[59] Tout d'abord, s'agissant de la condition imposée par le Tribunal fédéral d'une qualité pour recourir « évidente », force est de constater que cette notion ne ressort pas directement de l'article 14 (2) LAAF.¹⁵ Une lecture attentive de cette disposition dans les autres langues nationales ne fait pas non plus ressortir cette condition supplémentaire ressortant uniquement de la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral. Au contraire, une interprétation littérale conduirait plutôt à admettre une interprétation large de qualité pour recourir. En effet, selon l'article 14 (2) LAAF, l'AFC « informe (...) les autres personnes dont elle **peut supposer**, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir » (mise en évidence ajoutée).

[60] Ensuite, le Tribunal fédéral considère que les tiers n'ont pas à être informés de la procédure d'assistance, car ces derniers sont protégés par le principe de spécialité. C'est seulement lorsqu'il y a un risque concret de violation du principe de spécialité que la qualité de partie évidente est admise. Or, il ne semble pas opportun qu'il appartienne à l'AFC de juger si un Etat étranger risque de violer le principe de spécialité. De plus, selon le principe de la bonne foi entre Etats, un Etat est toujours présumé agir de bonne foi.¹⁶ Dans le domaine de l'assistance administrative fiscale, cela signifie en particulier que l'Etat requis ne saurait mettre en doute les allégations de l'Etat requérant.¹⁷ Dès lors, il paraît peu probable que l'AFC remette en cause le respect du principe de spécialité de l'Etat requérant qui prétend respecter ce principe.

[61] Finalement, le Tribunal fédéral estime que l'existence d'un jugement civil interdisant la transmission des données personnelles du tiers crée un intérêt digne de protection évident qui implique un devoir, pour l'AFC, d'informer d'office les tiers. Cette condition, qui semble indispensable à l'obtention de la qualité pour recourir dans la procédure administrative, soulève, selon nous, deux questions.

[62] Premièrement, sous l'angle de l'économie de procédure, n'est-il pas discutable d'imposer aux tiers l'initiation d'une procédure devant une juridiction civile pour que ces derniers se voient accorder la qualité pour recourir dans une procédure administrative?¹⁸ Deuxièmement, si le tiers n'est pas au courant de la procédure d'assistance administrative, comment pourrait-on attendre de ce dernier qu'il introduise une action civile interdisant la transmission de ses données personnelles dans l'Etat étranger concerné?

¹⁵ ANDREA OPEL, Schutz von Bankmitarbeiterdaten in Amtshilfverfahren, *in* RSDA 6/2020, pp. 600 s; XAVIER OBERSON, Le développement de l'échange international d'informations en matière fiscale, SJ 2021 II p. 75 ss, 106.

¹⁶ ATF 142 II 161, c. 2.3.1.

¹⁷ ATF 142 II 161, c. 2.3.1.

¹⁸ Voir par exemple : PHILIPPE MANTEL, ATF 146 I 172 du 13 juillet 2020 [garanties procédurales des tiers non visés, CDI CH - ES], *in* RDAF 2021 II p. 198 ss, 199.

5.2. Absence de prise en compte du niveau de protection de l'Etat requérant

[63] Une autre piste de réflexion pour analyser le devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers dans une procédure d'entraide internationale serait de prendre en considération la législation de l'Etat requérant en matière de protection des données.

[64] Selon l'article 6 (1) LPD, aucune donnée personnelle ne peut être communiquée à l'étranger si la personnalité des personnes concernées devait s'en trouver gravement menacée, notamment du fait de l'absence d'une législation dans l'Etat étranger assurant un niveau de protection adéquat. À cet égard, le Préposé a publié une liste (mise à jour continuellement) des Etats ayant une législation assurant (ou pas) un niveau de protection adéquat.¹⁹

[65] L'article 6 (2) LPD précise qu'en dépit de l'absence d'une législation assurant un niveau de protection adéquat à l'étranger, des données personnelles peuvent tout de même être communiquées à l'étranger notamment (i) si des garanties suffisantes, par exemple contractuelles, permettent d'assurer un niveau de protection adéquat à l'étranger, (ii) si la personne concernée a, en l'espèce, donné son consentement ou (iii) si la communication est, en l'espèce, indispensable à la sauvegarde d'un intérêt public prépondérant. Ces principes sont maintenus dans la nouvelle LPD.

[66] Dans une procédure d'assistance administrative internationale avec un Etat ne garantissant pas un niveau de protection adéquat, la question se pose de déterminer si la LPD devrait avoir une influence sur un transfert de données personnelles.

[67] Dans un premier temps, il convient de se demander si l'absence d'un niveau de protection adéquat pourrait empêcher la communication des données personnelles à l'Etat requérant. Sur ce point, le Conseil fédéral rappelle qu'en principe la coopération fiscale est encadrée par des accords internationaux qui posent des exigences élevées en matière de confidentialité et d'utilisation des données fiscales.²⁰ Il en découle que la liste du Préposé ne peut être utilisée qu'à titre indicatif afin de déterminer si un Etat offre une telle garantie à propos de données échangées sur la base d'une convention.²¹ En particulier, le fait que certains Etats ne disposent pas d'un niveau de protection adéquat ne signifie pas automatiquement que l'Etat concerné ne dispose pas de mécanismes de protection des données suffisants dans le cadre du traitement des données reçues à travers l'assistance internationale.²² Ainsi, le Tribunal fédéral a considéré que le transfert de données dans un Etat ne garantissant pas un niveau de protection adéquat sous l'angle de la LPD n'est pas interdit dans une procédure d'assistance administrative en matière fiscale.²³ En effet, la LAAF s'impose en matière d'assistance administrative en tant que *lex specialis* face à la LPD.²⁴

¹⁹ La liste est disponible à l'adresse : https://www.edoeb.admin.ch/dam/edoeb/fr/dokumente/2017/04/staatenliste.pdf.download.pdf/liste_des_etats.pdf. L'entrée en vigueur de la nouvelle LPD et de son ordonnance opérera un changement d'ordre formel puisqu'il appartiendra directement au Conseil fédéral d'établir la liste des Etats assurant un niveau de protection adéquat. En effet, l'OPDo proposera directement la liste des Etats, territoires, secteurs déterminés dans un Etat ou organismes internationaux au sein desquels un niveau de protection adéquat est garanti. La liste figurant dans l'OPDo est toutefois identique à celle établie par le Préposé.

²⁰ FF 2017 4610 ; voir également : TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018, c. 4.4.

²¹ FF 2017 4610.

²² FF 2017 4610-4611.

²³ TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018, c. 4.4.

²⁴ TF 2C_619/2018 du 21 décembre 2018, c. 4.4.

[68] D'un autre côté, comme il découle des diverses prises de positions et communications du Préposé²⁵, certains Etats, en particulier les Etats-Unis, disposent d'un système législatif permettant, en raison de mesures de surveillance à disposition des autorités, un accès étendu aux données traitées sur son territoire. Il en résulte des risques plus importants d'une atteinte à la personnalité pour les personnes dont des données personnelles vont être transmises dans ces Etats.

[69] Selon nous, la communication en elle-même à l'Etat étranger ne devrait pas être interdite uniquement sur la base du niveau de protection offert par l'Etat requérant car (i) la LAAF s'applique en tant que *lex specialis* par rapport à la LPD et (ii) l'AFC pourrait invoquer que la communication est indispensable à la sauvegarde d'un intérêt public prépondérant (article 6 (2) (d) LPD).

[70] Toutefois, la communication de données personnelles dans un Etat ne garantissant pas un niveau de protection des données adéquat pourrait avoir une influence sur le devoir d'information de l'AFC à l'égard des tiers.²⁶ En effet, quand bien même la législation relative à l'entraide internationale comprendrait certaines protections à l'égard du traitement des données personnelles, nous sommes d'avis que ces protections ne sont pas toujours suffisantes pour garantir une protection adéquate de la personnalité des tiers. Dans certains pays, le droit d'accès étendu de certaines autorités pourrait notamment (i) faire naître des indices que le principe de spécialité n'est pas toujours rempli ou (ii) augmenter le risque d'une atteinte à la personnalité de la personne concernée (i.e., le tiers).

[71] Nous sommes d'avis que cette influence pourrait s'appliquer sous les deux volets analysés ci-dessus, à savoir à l'égard du devoir d'information sous l'angle de la LAAF ou du devoir d'information sous l'angle de la LPD.

[72] Sous l'angle de la LAAF, la communication de données personnelles dans un Etat ne garantissant pas un niveau de protection adéquat pourrait être une situation où le tiers dispose d'une qualité pour recourir évidente au sens de l'article 19 (2) LAAF (à l'instar de la situation où le tiers est au bénéfice d'un jugement civil interdisant la transmission des données). Autrement dit, le risque plus concret d'une violation de la personnalité du tiers en raison de la législation insuffisante de l'Etat requérant devrait créer une qualité pour recourir évidente (et donc, *in fine*, un devoir d'information de l'AFC).²⁷

[73] Sous l'angle de la LPD, le risque plus concret de violation de la personnalité pourrait également conduire à une conclusion différente de l'application de l'article 18a (4) LPD. Pour rappel, comme la communication des données personnelles des tiers porte atteinte à leur sphère privée et au droit à l'autodétermination informationnelle (article 13 (2) Cst.), le Tribunal fédéral a dû analyser dans l'arrêt commenté ci-dessus (2C_825/2019 du 21 décembre 2021, cf. *supra* 3) si la norme était suffisamment précise pour fonder une atteinte à ce droit fondamental. Cette analyse prenait en compte notamment la gravité de l'atteinte aux droits fondamentaux. Dans la situation où l'Etat requérant ne garantit pas un niveau de protection des données adéquat, la gravité de l'at-

²⁵ Voir notamment : Guide du Préposé pour l'examen de la licéité de la communication transfrontière de données (article 6, al. 2, let. a, LPD) ; Prise de position sur la transmission de données personnelles vers les États-Unis et d'autres États n'offrant pas un niveau adéquat de protection des données au sens de l'article 6, al. 1 LPD (08.09.2020). Les deux documents sont disponibles à l'adresse : <https://www.edoeb.admin.ch/edoeb/fr/home/protection-des-donnees/handel-und-wirtschaft/uebermittlung-ins-ausland.html>.

²⁶ Dans ce sens : OPEL (note 14), p. 600.

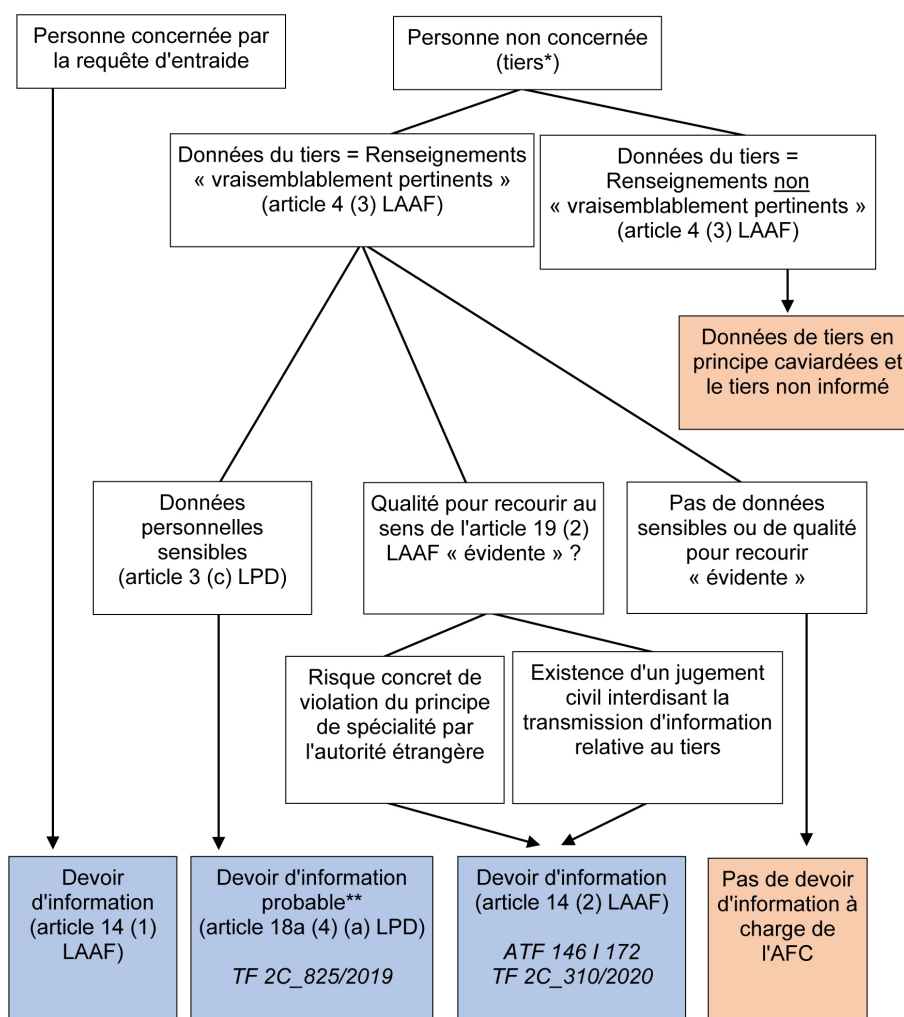
²⁷ Il pourrait également être argumenté que, dans un Etat n'assurant pas un niveau de protection adéquat des données personnelles, le principe de spécialité peut être remis en cause. Toutefois, pour les raisons développées ci-dessus (*supra* 5.1), il semble difficile d'entrer réellement en matière sur ce point.

teinte aux droits fondamentaux pourrait exclure l'application de l'article 18a (4) (a) LPD, ce qui impliquerait une obligation pour l'AFC d'informer les tiers (fondée sur l'article 18a (1) LPD).²⁸

[74] Pour ces motifs, nous sommes d'avis que la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de devoir d'information à charge de l'AFC devrait être complétée en ajoutant les caractéristiques de l'Etat de destination au rang des critères qui peuvent fonder une telle obligation.

6. Schéma récapitulatif

[75] Note : le schéma récapitulatif reflète la position actuelle du Tribunal fédéral et ne prend pas en considération des éléments discutés dans les commentaires.



* Dans ce contexte, les « tiers » sont les personnes qui apparaissent dans la procédure d'entraide menée en Suisse (parce que leur nom apparaît dans les informations collectées et destinées à être transmises), mais qui ne sont pas directement visées par la requête d'entraide.

²⁸ Sous réserve d'une application potentielle de l'article 18a (4) (b), comme mentionné *supra* III.

** L'AFC pourrait encore tenter de se prévaloir de l'article 18a (4) (b) LPD (le devoir d'informer est impossible à respecter ou nécessite des efforts disproportionnés) pour limiter son devoir d'information à l'égard des tiers.

PHILIPP FISCHER, avocat, LLM (Harvard), OBERSON ABELS.

SÉBASTIEN PITTET, avocat-stagiaire, OBERSON ABELS.

Les auteurs remercient Me Anne Tissot, avocate, pour sa précieuse aide dans l'élaboration de cette contribution.