

L'arrêt du Tribunal administratif fédéral présenté ci-dessous a été annulé par le Tribunal fédéral dans son [ATF 148 II 349](#), résumé in : [LawInside.ch/1236](#).

[TAF, 03.09.2019, A-5715/2018](#)

*Les tiers qui ne sont pas formellement visés par la demande d'assistance administrative en matière fiscale doivent néanmoins être informés par l'AFC de l'existence de la procédure aussitôt que celle-ci envisage de transmettre à l'État étranger des données les concernant.*

### Faits

En matière d'assistance administrative fiscale avec l'*Internal Revenue Service* (IRS), l'Administration fédérale des contributions (AFC) procède à la transmission de données de personnes non formellement concernées sans les en informer au préalable.

Le Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence (PFPDT) est avisé de cette pratique. Il adresse à l'AFC une recommandation quant au devoir d'informer les tiers indirectement concernés de l'existence de la procédure (cf. [art. 27 al. 4 LPD](#)). L'AFC ne suit pas cette recommandation, soutenant que l'information des tiers serait incompatible avec une procédure d'assistance efficace, et donc avec les obligations internationales de la Suisse. Le PFPDT porte l'affaire au Département fédéral des finances (DFF) (cf. [art. 27 al. 5 LPD](#)), lequel confirme la pratique de l'AFC de ne pas informer les tiers avant la transmission des renseignements à l'IRS ([Décision du DFF du 20 septembre 2018](#)).

Contre cette décision, le PFPDT forme un recours au Tribunal administratif fédéral (TAF). Celui-ci est amené à trancher si des tiers, qui ne sont pas formellement concernés par la demande d'assistance, doivent être informés de l'existence de la procédure lorsque l'AFC envisage de remettre à l'État étranger des informations les concernant.

### Droit

Le TAF commence par exposer la législation en matière de protection des données, selon laquelle tout traitement de données doit être licite ([art. 4 al. 1 LPD](#)). Il est également précisé qu'une communication transfrontière de données ne peut en principe s'opérer que si

le pays étranger dispose d'une législation assurant un niveau de protection adéquat en la matière (art. 6 al. 1 LPD).

Quant à la protection des données en matière d'assistance administrative, il convient de se référer au droit interne dans la mesure où la convention internationale applicable ne prévoit pas une protection des données suffisante. En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la « *transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée [...]* ».

Le TAF se penche alors sur le lien entre les dispositions de la LPD et l'art. 4 al. 3 LAAF. Il retient que l'art. 4 al. 3 LAAF s'applique en matière d'assistance administrative en tant que *lex specialis*, alors que les dispositions de la LPD servent d'élément d'interprétation (*Auslegungshilfe*).

Dans l'application de l'art. 4 al. 3 LAAF, le TAF retient qu'il n'est pas admissible de communiquer des renseignements relatifs à des tiers non concernés dans la mesure où ces renseignements ne servent pas à résoudre la question fiscale motivant la demande et qu'ils ne sont dès lors pas vraisemblablement pertinents. À l'inverse, lorsque des renseignements relatifs à des tiers servent à la question fiscale, il s'agit de renseignements vraisemblablement pertinents qui doivent faire l'objet d'une communication à l'État étranger. Le TAF qualifie alors les tiers impliqués de personnes matériellement concernées.

L'AFC est tenue d'informer de la procédure d'assistance non seulement la personne formellement concernée, mais également toute personne dont elle peut supposer qu'elle est habilitée à recourir (art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF). Le devoir d'informer dépend donc de la qualité pour recourir (cf. art. 48 PA).

Le TAF en déduit que des tiers, qui ne sont pas formellement visés par la demande d'assistance, doivent être informés par l'AFC de l'existence de la procédure (art. 14 al. 2 LAAF) aussitôt que des données les concernant seront transmises à l'État étranger en raison de leur caractère pertinent au regard de l'art. 4 al. 3 LAAF. À défaut de pertinence, les

données doivent faire l'objet d'un caviardage (art. 17 al. 2 LAAF). Dès l'instant où l'AFC envisage de remettre à l'État étranger des données relatives à un tiers sans caviardage préalable, ce tiers dispose d'un intérêt digne de protection à participer à la procédure au sens de l'art. 48 PA afin de plaider la protection de ses données. À cet effet, le tiers doit être informé par l'AFC de l'existence de la procédure (art. 14 al. 2 cum art. 19 al. 2 LAAF). Ce devoir d'information se justifie également au regard de la LPD.

En conséquence, l'AFC est en l'espèce tenue d'informer de l'existence de la procédure les tiers avant que leurs données soient remises à l'IRS.

Partant, le TAF admet le recours et renvoie la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

#### Note

La solution adoptée par le TAF semble garantir l'octroi des droits procéduraux aux tiers impliqués. Ces droits doivent être accordés aux tiers dès l'instant où il est envisagé de remettre des données les concernant à l'État étranger. Ces tiers pourront ainsi solliciter qu'il soit tranché, cas échéant par une instance judiciaire, la question de savoir si leurs données revêtent d'une pertinence vraisemblable, et donc celle de savoir si leurs données doivent être remises avec ou sans caviardage à l'État requérant (cf. art. 4 al. 3 et 17 al. 2 LAAF).

Dans son arrêt, le TAF semble considérer qu'un tiers n'a pas à être informé de la procédure dans la mesure où les données le concernant font l'objet d'un caviardage avant la remise des informations à l'État requérant. De l'avis de l'auteur du présent résumé, on ne saurait d'emblée dénier la qualité de participer à la procédure à un tel tiers, même si les données le concernant font l'objet d'un caviardage avant transmission des informations. Le tiers devrait toujours être informé de son apparition dans la documentation et de la manière dont il a fait l'objet d'un caviardage par l'AFC. Il se peut en effet qu'un caviardage soit inefficace, notamment au regard du recoupement de données, raison pour laquelle il devrait toujours être accordé au tiers un droit de participer à la procédure afin qu'il puisse contrôler l'effectivité de son caviardage.

Enfin, l'arrêt résumé ci-dessus engendre des implications pratiques considérables en matière de notification pour l'AFC. Compte tenu du nombre important de tiers pouvant être impliqués dans une procédure d'assistance, les garanties procédurales accordées à ces tiers se retrouveront forcément confrontées aux impératifs liés à la célérité et à la bonne marche de la procédure d'assistance. Afin de pallier cette problématique, le TAF invite les autorités compétentes à développer des « mesures d'exception » (*Ausnahmeregelungen*), par exemple sous la forme de directives. Une attention particulière devra être portée sur la mise en oeuvre de ces mesures.

L'arrêt du TAF n'étant pas encore entré en force, l'AFC est susceptible de déposer un recours au Tribunal fédéral.

Proposition de citation : TOBIAS SIEVERT, La protection des données de tiers impliqués dans une procédure d'assistance administrative en matière fiscale, in: <https://lawinside.ch/817/>