Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 598/2017

Arrêt du 29 mars 2018

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
recourante,

contre

X._____,
représenté par Me Pierre Bydzovsky, avocat,
intimé.

Objet
Assistance administrative (CDI CH-US),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 19 juin 2017 (A-3361/2016).

Faits :

A.

A.a. Dans le contexte du Joint Statement du 29 août 2013 destiné à mettre un terme au contentieux fiscal américain impliquant des banques suisse, la banque A._____ a fait savoir, le 26 décembre 2013, qu'elle souhaitait participer au Program for non-prosecution agreements or non-target letters for Swiss banks (ci-après: 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'elle avait violé le droit fiscal américain (art. 105 al. 2 LTF et arrêt attaqué consid. 4.1.2).
En participant au Programme, la Banque sollicitait du DoJ un Non-Prosecution Agreement (ci-après: NPA), afin d'éviter une poursuite pénale aux Etats-Unis, en contrepartie du paiement d'une amende et de la livraison d'informations (art. 105 al. 2 LTF). 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 sous contrôle ("the name and function of the individuals who structured, operated, or supervised the cross-border business"; cf. Programme, Titre II Lettre D ch. 1 let. b p. 4; art. 105 al. 2 LTF). En exécution du NPA, une banque en catégorie 2 devait aussi, entre autres, 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) :

"the name and function of any relationship manager, client advisor, asset manager, financial advisor, trustee, fiduciary, nominee, attorney, accountant, or other individual or entity functioning in a similar capacity known by the Bank to be affiliated with said account at any time during the Applicable Period".

[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 Applicable.] "

Une banque en catégorie 2 devait également fournir toute information nécessaire pour que les Etats-Unis puissent former des demandes d'assistance administrative, afin d'obtenir des renseignements sur les comptes bancaires concernés (cf. Programme, Titre II Lettre D ch. 4 p. 5; art. 105 al. 2 LTF). La Banque a obtenu un NPA le 30 décembre 2015 (art. 105 al. 2 LTF).

A.b. Le 19 février 2016, l'IRS (ou autorité requérante) a sollicité de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) la documentation bancaire relative à un compte ouvert auprès de la Banque, identifié sous numéro ****** (ci-après: le compte A), dont un contribuable américain était le bénéficiaire, dans le but d'examiner la taxation des années 2008 et 2009.
Le 3 mars 2016, l'Administration fédérale a obtenu de la Banque les informations requises concernant le compte A, qui correspondait à la relation bancaire n° xxx, ouverte au nom de la société B._____ SA (ci-après: la Société).
La Banque a proposé le caviardage des données permettant d'identifier quatre de ses employés, qui figuraient dans cette documentation. Elle n'a en revanche pas sollicité le caviardage des données permettant d'identifier un cinquième employé (arrêt attaqué consid. 4.3.2).

A.c. Le 11 avril 2016, X._____, agissant en son nom et au nom de la Société (qui avait été titulaire du compte A mais qui était désormais liquidée), s'est opposé à toute transmission de renseignement relatif à la relation bancaire n° xxx.

B.
Par décision finale du 26 avril 2016, l'Administration fédérale a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant X._____ (chiffre 1 du dispositif) et de transmettre à l'autorité requérante des informations bancaires et des documents relatifs au compte A pour la période du 1 er janvier 2008 au 31 décembre 2009 (chiffre 2 du dispositif). Elle n'a pas procédé au caviardage des éléments permettant d'identifier quatre employés, proposé par la Banque. X._____ a recouru contre cette décision finale auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant à son annulation et au rejet de l'assistance administrative.
Par arrêt du 19 juin 2017, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis le recours (chiffre 1 du dispositif de l'arrêt), en ajoutant, à la fin du chiffre 2 de la décision du 26 avril 2016 de l'Administration fédérale, la phrase suivante (cf. chiffre 2 du dispositif de l'arrêt) :

"Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les noms des employés de la banque sur les pages 124 et 224 s. du dossier bancaire selon l'annexe 3 du courrier de la banque du 3 mars 2016, et les données permettant de les identifier (par exemple adresses e-mail, numéros de téléphone) doivent être caviardées avant l'envoi des informations à l'IRS."

Ce caviardage concernait les données de quatre employés, jugées non vraisemblablement pertinentes.
Le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours pour le surplus (ch. 3 du dispositif de l'arrêt).
Le recours que X._____ a interjeté auprès du Tribunal fédéral pour s'opposer à toute transmission d'informations aux Etats-Unis a été déclaré irrecevable (cause 2C 596/2017 du 7 juillet 2017).

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais à la charge de l'intimé, d'annuler les chiffres 1 et 2 de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 19 juin 2017 et de confirmer dans son entier sa décision finale du 26 avril 2016.
Le Tribunal administratif fédéral a déclaré renoncer à prendre position. L'intimé s'est déterminé. Il conclut, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours et à la confirmation des ch.1 et 2 du dispositif de l'arrêt attaqué.

Considérant en droit :

1.

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).

1.2. Contre les décisions en matière d'assistance administrative 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 qui 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; arrêts 2C 963/2014 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436, mais traduit in RDAF 2016 II 374).

1.3. L'Administration fédérale soutient à juste titre que le point de savoir si les données concernant des employés de banque doivent être communiquées en exécution de l'assistance administrative avec les Etats-Unis pose une question juridique de principe. Celle-ci a déjà été tranchée dans l'arrêt 2C 640/2016 du 18 décembre 2017, destiné à la publication. Comme elle était encore ouverte au moment du dépôt du présent recours, il se justifie néanmoins d'entrer en matière en l'espèce (cf. arrêts 2C 988/2015 du 29 mars 2017 consid. 1.1; 2C 527/2015 du 3 juin 2016 consid. 1.2.2 et les références).

1.4. L'Administration fédérale, qui a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. arrêt 2C 1174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 142 II 161, mais in RDAF 2016 II 28 et Pra 2016/79 p. 727), a par ailleurs formé recours en temps utile (art. 100 al 2 let. b LTF) et dans les formes prévues (art 42 LTF). Le recours est partant recevable.

2.
S'agissant du droit applicable, l'art. 26 CDI CH-US et le ch. 10 du Protocole à la CDI CH-US fixent les exigences matérielles de la procédure d'assistance administrative, alors que le droit interne, en l'occurrence la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1), applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF et arrêt 2C 792/2016 du 23 août 2017 consid. 2.2 non publié in ATF 143 II 506, mais in StE 2018 A 31.4 Nr. 23), en concrétise l'exécution en Suisse (ATF 143 II 224 consid. 6.1 p. 228; 628 consid. 4.3 p. 649 s.).

3.

3.1. L'objet de la contestation portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris (et qui est devenu l'objet de la contestation devant le Tribunal fédéral; ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références citées; arrêt 2C 20/2018 du 30 janvier 2018 consid. 3.4).

3.2. En l'occurrence, l'objet du litige porte uniquement sur le point de savoir si c'est à bon droit que les juges précédents ont considéré que le nom de quatre employés de la Banque figurant aux pages 124 et 224 s. du dossier bancaire selon l'annexe 3 du courrier de la Banque du 3 mars 2016, ainsi que les données permettant de les identifier, devaient être caviardés avant l'envoi de la documentation bancaire à l'IRS. Le fait que le Tribunal administratif fédéral n'ait pas ordonné le caviardage des données permettant d'identifier un 5 èmeemployé (cf. supra consid. A.b et B) n'est en revanche pas litigieux. Ce point ne sera donc pas revu dans le présent arrêt.

4.
L'art. 26 par. 1 CDI CH-US dispose que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la présente Convention (...).

4.1. 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 se demander si les documents requis concernent bien les faits présentés 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 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 6.1; 2A.185/2003 précité consid. 7.1 et

les références; cf. également ATF 139 II 451 consid. 2.3.3 p. 459).
Dans l'arrêt 2C 640/2016 précité du 18 décembre 2017, qui a été rendu dans le contexte d'une demande d'assistance administrative américaine formulée dans le sillage d'un NPA conclu par une banque suisse, le Tribunal fédéral a retenu que la transmission du nom d'employés de banque en exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale est en principe exclue, car cette information n'a, dans la règle, rien à voir avec la question fiscale motivant une demande d'assistance (consid. 4.2 in fine). Dans cette affaire, la Cour de céans a conclu que les données permettant d'identifier les employés de la banque suisse figurant dans la documentation destinée à être transmise à l'IRS ne constituaient pas des renseignements nécessaires au sens de l'art. 26 par. 1 CDI CH-US. Ces données n'étaient en effet pas propres à établir la situation financière et fiscale du contribuable visé par la demande. Leur transmission ne pouvait pas non plus se justifier par le seul fait que les employés de la banque s'étaient potentiellement rendus complices de la fraude ou délit semblable commis par le contribuable visé par la demande, car l'assistance administrative ne pouvait être utilisée à des fins relevant de l'entraide pénale. Au
demeurant, l'IRS n'avait en l'espèce pas spécifiquement demandé que l'identité des employés de la banque qui avaient un lien avec l'infraction présumée lui soit communiquée, et il ressortait d'ailleurs du contexte dans lequel la demande d'assistance s'inscrivait que les autorités américaines distinguaient elles-mêmes entre, d'une part, les informations concernant les banques et toutes les personnes qui avaient joué un rôle dans la violation du droit fiscal américain, qui devaient être fournies dans le cadre du Programme et des NPA, et, d'autre part, les renseignements concernant spécifiquement les comptes bancaires concernés, qui relevaient de l'assistance administrative (arrêt 2C 640/2016 précité consid. 4.3 destiné à la publication).

4.2. En l'espèce, la demande d'assistance administrative vise à obtenir la documentation bancaire relative au compte A, correspondant à la relation bancaire n° xxx, dont l'intimé, un contribuable américain, était le bénéficiaire.
Comme dans l'arrêt 2C 640/2016 précité, on ne voit pas en quoi les données qui ont été caviardées par l'instance précédente, qui permettent d'identifier quatre employés de la Banque, sont de nature à établir la situation financière et fiscale de l'intimé, en d'autre termes en quoi elles s'avéreraient nécessaires au sens de l'art. 26 par. 1 CDI CH-US. Contrairement à ce que soutient la recourante, la transmission de ces données ne peut pas non plus se justifier par le fait que ces employés se sont potentiellement rendus complices de la fraude ou délit semblable commise par l'intimé, pour les motifs qui viennent d'être rappelés. Comme le souligne en outre à juste titre l'autorité précédente, l'IRS n'a du reste pas requis de renseignements sur l'identité des employés de banque qui seraient intervenus dans le cadre de leur activité professionnelle en lien avec l'infraction présumée commise par l'intimée (arrêt attaqué consid. 4.3.2). Il ressort d'ailleurs du contexte dans lequel la demande d'assistance s'est inscrite que les autorités américaines distinguent elles-mêmes entre, d'une part, les informations qui ont dû être transmises par la Banque en exécution du NPA (qui incluent la transmission du nom de tout employé ou cadre de la
Banque ayant joué un rôle dans la violation présumée du droit fiscal américain) et, d'autre part, les renseignements concernant spécifiquement les comptes bancaires concernés, qui relèvent de l'assistance administrative (cf. supra consid. A.a).
Au surplus, et n'en déplaise à la recourante, le fait que l'obligation de caviarder le nom des employés d'une banque alourdisse son travail et ralentisse le processus d'assistance administrative ne constitue pas un motif pertinent pour justifier la transmission de renseignements non nécessaires au sens de l'art. 26 CDI CH-US.

4.3. Il découle de ce qui précède que c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a ordonné le caviardage litigieux des données permettant d'identifier quatre employés de la Banque.

4.4. Dans ces circonstances, la question de la participation à la procédure des quatre employés de banque concernés en application des art. 4 al. 3 LAAF et 48 PA n'a pas à être abordée (cf. sur cette problématique: ATF 143 II 506 consid. 5 p. 512 ss).

5.
Ce qui précède conduit au rejet du recours. Il n'y a pas lieu de percevoir des frais judiciaires (cf. art. 66 al. 4 LTF). L'intimé, qui a été représenté par un avocat dans la procédure devant le Tribunal fédéral et qui s'est déterminé, a droit à des dépens qui seront fixés compte tenu de l'activité déployée (art. 68 al. 1 et 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Un montant de 1'000 fr. est alloué à l'intimé à titre de dépens, à la charge de l'Administration fédérale des contributions.

3.
Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire de l'intimé et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 29 mars 2018
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens